

M.<sup>a</sup> LUISA GONZÁLEZ-CUÉLLAR SERRANO  
Doctora en Derecho  
Profesora de Derecho Financiero y Tributario  
Universidad Carlos III de Madrid

# **LOS PROCEDIMIENTOS TRIBUTARIOS: SU TERMINACIÓN TRANSACCIONAL**

## AGRADECIMIENTOS

*Este libro tiene su origen en la tesis doctoral que presenté en la Universidad Carlos III de Madrid el 13 de junio de 1997, y que obtuvo la calificación de «Apto cum laude» por unanimidad, concedida por el Tribunal compuesto por los profesores Dr. D. Juan RAMALLO MASSANET, Dr. D. Luciano PAREJO ALFONSO, Dra. D.<sup>a</sup> M.<sup>a</sup> Teresa SOLER ROCH, Dra. D.<sup>a</sup> M.<sup>a</sup> Antonia AGULLO AGÜERO y Dr. D. Fernando DE LA HUCHA CELADOR. Deseo expresar mi más sincero agradecimiento a los miembros del Tribunal por sus valiosas observaciones.*

*No puedo olvidarme de agradecer la ayuda que me prestó en mis comienzos universitarios la Fundación Universidad Carlos III de Madrid mediante la concesión de una beca para la formación de doctores, así como el Deutscher Akademischer Austauschdienst (DAAD), que posibilitó mi estancia durante el curso académico 1994-1995 en el Instituto de Derecho Tributario de la Universidad de Colonia, donde encontré una generosa acogida por parte de todos los integrantes del Instituto y, en especial, de los profesores Dr. D. Joachim LANG y Dr. D. Roman SEER.*

*Mi reconocimiento también al Instituto de Estudios Fiscales, por el premio que ha otorgado a esta tesis doctoral.*

*De manera especial quisiera dejar constancia de mi gratitud a mi maestro, el profesor Dr. D. Juan J. ZORNOZA PÉREZ, sin cuya dirección y apoyo no hubiera sido posible la culminación de esta obra.*

*A mis padres y a José.*

# ÍNDICE

	<i><u>Págs.</u></i>
ÍNDICE GENERAL .....	9
ÍNDICE DE ABREVIATURAS .....	15
PRÓLOGO .....	19
INTRODUCCIÓN .....	27

## CAPÍTULO I

### CONCEPTO Y DELIMITACIÓN DE LA TERMINACIÓN TRANSACCIONAL DEL PROCEDIMIENTO TRIBUTARIO

I.	INTRODUCCIÓN .....	43
II.	NATURALEZA CONTRACTUAL DE LAS ACTUACIONES CONDUCTENTES A LA TERMINACIÓN TRANSACCIONAL DEL PROCEDIMIENTO TRIBUTARIO .....	44
	A) El contrato como concepto unitario .....	45
	B) El acuerdo de voluntades: esencia del contrato. Diferenciación con otras instituciones jurídicas .....	54
	1. Diferenciación general respecto a los actos administrativos. ....	58
	2. Diferenciación general respecto a los convenios no vincu- lantes .....	66
	3. Diferenciación general respecto a los actos condicionados o actos-condición .....	68
III.	EL OBJETO DE LOS CONTRATOS CONDUCTENTES A LA TERMINACIÓN TRANSACCIONAL DEL PROCEDIMIENTO TRIBUTARIO: contrato de Derecho público de subordinación ..	69
IV.	LA CAUSA DE LOS CONTRATOS CONDUCTENTES A LA TERMINACIÓN TRANSACCIONAL DEL PROCEDIMIENTO TRIBUTARIO: negocio jurídico de fijación transaccional .....	75
	A) Negocio jurídico de fijación .....	75
	B) Negocio jurídico transaccional .....	82



## CAPÍTULO II

### LICITUD DE LA TERMINACIÓN TRANSACCIONAL DEL PROCEDIMIENTO TRIBUTARIO

I.	IMPORTANCIA DE LA DISTINCIÓN ENTRE LA FORMA Y EL CONTENIDO DE LAS TRANSACCIONES TRIBUTARIAS ...	95
II.	LICITUD DE LA TRANSACCIÓN COMO FORMA DE ACTUACIÓN ADMINISTRATIVA EN EL DERECHO TRIBUTARIO ..	97
A)	Admisibilidad constitucional de las transacciones tributarias ..	98
B)	Exigencias derivadas del principio de legalidad .....	108
C)	Los presupuestos de la transacción tributaria .....	116
1.	Existencia de una relación incierta o litigio .....	116
a)	Objeto de la transacción: las cuestiones de hecho y de derecho .....	121
b)	Objetividad de la incertidumbre .....	125
c)	La transacción sobre relaciones jurídicas futuras .....	129
2.	Voluntad de solucionar el litigio .....	130
3.	Reciprocidad de las concesiones .....	131
a)	Disponibilidad sobre las contraprestaciones .....	132
b)	Requisitos de licitud de las contraprestaciones .....	133
a')	Principio de equivalencia y principio de proporcionalidad .....	133
b')	Relación entre los principios de equivalencia y de proporcionalidad y la máxima «volenti non fit iniura».	134
c')	Relación de las contraprestaciones con la relación incierta objeto de la controversia .....	135
D)	Discrecionalidad de la Administración para realizar las transacciones tributarias .....	137
E)	El principio de igualdad y la forma contractual .....	141
III.	LICITUD DEL CONTENIDO DE LAS TRANSACCIONES TRIBUTARIAS .....	144
A)	Transacciones sobre cuestiones fácticas: el principio de investigación .....	147
1.	Concepto del principio de investigación .....	147
2.	Ámbito del principio de investigación .....	150
3.	El principio de proporcionalidad .....	151
4.	Ámbito lícito de la transacción sobre los supuestos de hecho tributarios .....	154
a)	Tesis que mantiene la licitud de las transacciones exclusivamente en los ámbitos de fijación .....	155
b)	El principio de paz jurídica: admisión de las transacciones respecto a todas las cuestiones fácticas del presupuesto de hecho de la obligación tributaria .....	157

B)	Transacciones sobre cuestiones jurídicas: el principio de legalidad .....	160
1.	El principio de legalidad como límite de las transacciones sobre cuestiones jurídicas .....	160
2.	Los propios presupuestos de la transacción como límite de las transacciones sobre cuestiones jurídicas .....	167
a)	La admisión de la transacción sobre cuestiones tributarias reguladas de forma imperativa o discrecional siempre que concurren los presupuestos de la transacción, en especial, la incertidumbre .....	167
b)	Ausencia de infracción del principio de legalidad .....	174
C)	El principio de igualdad y el contenido lícito de las transacciones sobre el crédito tributario .....	179

## CAPÍTULO III

### RÉGIMEN JURÍDICO DE LA TERMINACIÓN TRANSACCIONAL DEL PROCEDIMIENTO TRIBUTARIO

I.	REGULACIÓN LEGAL .....	183
A)	Aplicación del Derecho tributario .....	183
B)	Aplicación del Derecho administrativo .....	183
C)	Aplicación del Derecho civil .....	187
II.	CARÁCTER PREPARATORIO DEL ACTO DE LIQUIDACIÓN.	189
III.	VALIDEZ .....	193
A)	Efectos .....	193
1.	Vinculación de las partes a lo pactado .....	193
a)	Origen de la vinculación .....	193
b)	Significado de la vinculación .....	197
2.	Eficacia de la transacción tributaria frente a terceros .....	200
B)	Requisitos de la transacción tributaria .....	201
1.	Requisitos subjetivos: el consentimiento .....	202
a)	Capacidad y legitimación del particular .....	202
b)	Órganos administrativos competentes .....	207
2.	Requisitos objetivos .....	210
a)	El objeto .....	210
b)	La causa .....	211
3.	Requisitos formales .....	211
a)	La forma y la adecuación al procedimiento .....	211
b)	La aprobación de otra autoridad. La notificación y publicación de la transacción. El consentimiento de terceros.	213

IV. EJECUCIÓN .....	216
V. INVALIDEZ .....	221
A) Vicios que provocan la invalidez .....	226
1. Causas de nulidad .....	227
a) Causas de invalidez de los actos administrativos .....	229
b) Ausencia de los requisitos propios de los contratos ...	231
c) Ausencia de los requisitos propios de las transacciones.	231
2. Causas de anulabilidad .....	231
a) Infracción del ordenamiento jurídico .....	232
b) Defecto de forma .....	235
c) Vicios del consentimiento .....	235
a') El error .....	236
b') El dolo .....	244
c') La intimidación .....	247
d') La violencia .....	249
B) Vicios que no provocan la invalidez de la transacción .....	249
C) Efectos de la invalidez .....	250
1. Divisibilidad de la transacción .....	250
2. Influencia de la invalidez de la transacción sobre el acto administrativo finalizador del procedimiento .....	251
D) Validez de la transacción ilícita .....	253
1. Influencia del principio «volenti non fit iniura» .....	253
2. Interpretación conforme a la ley .....	254
3. Conversión .....	254
a) Conversión en otro tipo de contrato de Derecho público .....	254
b) Conversión en un acto administrativo .....	255
c) Conversión en un contrato de Derecho privado .....	256
4. Convalidación .....	256
5. Principio de buena fe .....	256
E) Circunstancias posteriores a la celebración de la transacción que afectan a su validez: la desaparición de la base del negocio ...	257
1. Destrucción de la relación de equivalencia .....	260
2. Prevención de graves perjuicios al bien común .....	261
F) Impugnación .....	266
1. Objeto .....	266
2. Mecanismos .....	267
3. Causas .....	268
4. La impugnación de actos de liquidación basados en transacciones ineficaces .....	269
5. La impugnación de actos administrativos que desconocen la transacción .....	270
VI. INTERPRETACIÓN .....	271

VII. EFICACIA DE LA TRANSACCIÓN EN UN PROCEDIMIENTO SANCIONADOR O EN UN PROCESO PENAL .....	271
A) La apreciación de comportamientos constitutivos de faltas o delitos .....	271
B) Eficacia probatoria en el procedimiento sancionador .....	275

#### CAPÍTULO IV

### MANIFESTACIONES DE LA TERMINACIÓN TRANSACCIONAL DEL PROCEDIMIENTO TRIBUTARIO ESPAÑOL. DELIMITACIÓN RESPECTO DE FIGURAS AFINES

I. INTRODUCCIÓN .....	281
II. TRANSACCIONES CELEBRADAS CON ANTERIORIDAD AL PROCEDIMIENTO DE GESTIÓN .....	285
A) Las consultas tributarias .....	287
B) Los acuerdos previos sobre precios de transferencia .....	288
1. Naturaleza jurídica: contrato de Derecho público transaccional .....	292
2. Licitud de los APAs como forma de actuación administrativa.	295
3. Contenido lícito de los APAs .....	296
4. Alcance del acuerdo .....	297
5. Ventajas de la celebración de un APA .....	300
6. Inconvenientes de la celebración de un APA .....	305
7. Régimen jurídico .....	310
a) Procedimiento .....	310
a') Conversaciones preliminares informales .....	311
b') Contenido de la solicitud .....	313
c') Tramitación .....	316
d') Intervención de un segundo Estado .....	320
b) Vinculación .....	323
c) Período de vigencia .....	324
d) Invalidez .....	325
C) Conclusión: extensión de los acuerdos previos sobre los gastos en concepto de contribuciones a actividades de investigación y desarrollo, sobre los gastos en concepto de apoyo a la gestión y sobre el coeficiente de subcapitalización .....	327
D) Los planes de amortización .....	331
1. Naturaleza jurídica: contratos de Derecho público transaccional.	332
2. Licitud de los planes de amortización como forma de actuación administrativa .....	338
3. Contenido lícito de los planes de amortización .....	338
4. Régimen jurídico .....	338

E)	Los planes especiales de reinversión y los planes sobre imputación temporal .....	341
1.	Los planes especiales de reinversión .....	341
2.	Los planes sobre imputación temporal .....	343
F)	Los planes sobre la dotación de reparaciones extraordinarias ..	345
G)	La propuesta de porcentaje provisional del régimen especial de determinación proporcional de bases imponibles en el IVA ..	346
III.	TRANSACCIONES CELEBRADAS EN EL PROCEDIMIENTO DE GESTIÓN .....	347
A)	En el procedimiento de liquidación .....	348
1.	La tasación pericial contradictoria .....	351
a)	Naturaleza jurídica: contrato de Derecho público transaccional .....	355
b)	Licitud de la tasación pericial contradictoria como forma de actuación administrativa .....	366
c)	Contenido lícito de la tasación pericial contradictoria ..	368
d)	Régimen jurídico .....	373
2.	La conformidad .....	380
a)	Naturaleza jurídica: negocio jurídico compositivo unilateral.	384
b)	La adhesión a los hechos: resignación .....	387
c)	La adhesión a las cuestiones jurídicas: vehículo para un intercambio de beneficios .....	394
3.	Conclusión .....	400
B)	En el procedimiento de recaudación .....	409
1.	La tasación pericial contradictoria .....	410
2.	Los convenios concursales .....	411
	Naturaleza jurídica: renuncia por parte de la Hacienda Pública .....	416
IV.	TRANSACCIONES CELEBRADAS EN EL PROCEDIMIENTO DE REVISIÓN .....	423
	BIBLIOGRAFÍA .....	429

## ÍNDICE DE ABREVIATURAS UTILIZADAS

ADC	Anuario de Derecho Civil
AEAT	Agencia Estatal de Administración Tributaria
AO	Abgabenordnung
AöR	Archiv für öffentliches Recht
APA	Acuerdos previos sobre precios de transferencia
ASA	Archiv für Schweizerisches Abgaberecht
BayVBl	Bayerische Verwaltungsblätter
BB	Betriebs-Berater
BFH	Bundesfinanzhof
BFHE	Entscheidungen vom BFH
BGB	Bürgerliches Gesetzbuch
BGBI	Bundesgesetzblatt
BStBl	Bundessteuerblatt
BVerfG	Bundesverfassungsgericht
BVerfGE	Entscheidungen vom BVerfG
BVerwG	Bundesverwaltungsgericht
BVerwVerfG	Bundesverwaltungsverfahrensgesetz
Cc	Código civil
CE	Constitución española
cit.	citado
CT	Crónica Tributaria
DB	Der Betrieb
DGT	Dirección General de Tributos
DOCE	Diario Oficial de las Comunidades Europeas
DöV	Die öffentliche Verwaltung
DSrR	Deutsches Steuerrecht
DSrZ	Deutsches Steuer-Zeitung
DVBl	Deutsches Verwaltungsblatt
ed.	edición
Ed.	Editorial
EFG	Entscheidungen vom FG
FG	Finanzgericht
FGO	Finanzgerichtsordnung
HPE	Hacienda Pública Española
IEA	Impuesto de Actividades Económicas
INF	Die Information über Steuer und Wirtschaft

IRC	Internal Revenue Code	REDC	Revista Española de Derecho Constitucional
IRPF	Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas	REDF	Revista Española de Derecho Financiero
IS	Impuesto sobre Sociedades	RDP	Revista de Derecho Privado
ISD	Impuesto de Sucesiones y Donaciones	RFH	Reichsfinanzhof
ITPAJD	Impuesto de Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados	RFHE	Entscheidungen vom RFH
IVA	Impuesto sobre el Valor Añadido	RGIT	Reglamento General de la Inspección de los Tributos. Real Decreto 939/1986, de 25 de abril
JuS	Juristische Schulung	RGR	Reglamento General de Recaudación. Real Decreto 1684/1990, de 20 de diciembre
JZ	Juristenzeitung	RIRPF	Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. Real Decreto 1841/1991, de 30 de diciembre
KStZ	Kommunale Steuer-Zeitschrift	RIS	Reglamento del Impuesto sobre Sociedades. Real Decreto 537/1997, de 14 de abril de 1997.
LCAP	Ley 13/1995, de 18 de mayo, de Contratos de las Administraciones Públicas	RISD	Reglamento del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones. Real Decreto 1629/1991, de 8 de noviembre
LEC	Ley de Enjuiciamiento Civil	RITPAJD	Reglamento del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados. Real Decreto 828/1995, de 29 de mayo
LECrim	Ley de Enjuiciamiento Criminal	RIVA	Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido. Real Decreto 1624/1992, de 29 de diciembre
LGP	Ley General Presupuestaria. Texto Refundido aprobado por Real Decreto Legislativo 1091/1988, de 23 de septiembre	RPREA	Reglamento de Procedimiento en las reclamaciones económico-administrativas. Real Decreto 391/1996, de 1 de marzo
LGT	Ley General Tributaria. Ley 230/1963, de 28 de diciembre	RTEAC	Resolución del TEAC
LIRPF	Ley 18/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas	RTEAR	Resolución del TEAR
LIS	Ley 43/1995, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades	SAT	Sentencia de la Audiencia Territorial
LISD	Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto de Sucesiones y Donaciones	SEDF	Semanas de Estudios de Derecho Financiero
LIVA	Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido	ss.	siguientes
LJCA	Ley de 27 de diciembre de 1956, reguladora de la Jurisdicción contencioso-administrativa	StBg	Die Steuerberatung
LRHL	Ley de 28 de diciembre de 1988, reguladora de las Haciendas Locales	StBp	Die steuerliche Betriebsprüfung
LRJAPyPAC	Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y Procedimiento Administrativo Común	STC	Sentencia del TC
LSP	Ley de 26 de julio de 1922, de Suspensión de Pagos	STS	Sentencia del TS
MDR	Monatsschrift für Deutsches Recht	STSJ	Sentencia del TSJ
nm.	nota marginal	StuW	Steuer und Wirtschaft
NJW	Neue Juristische Wochenschrift	t.	tomo
OCDE	Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico	TEAC	Tribunal económico-administrativo central
OFD	Oberfinanzdirektion	TEAR	Tribunal económico-administrativo regional
p.	página	TPC	Tasación pericial contradictoria
par.	parágrafo	trad.	traductor
pp.	páginas	TRITPAJD	Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados. Real Decreto Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre
RAP	Revista de Administración Pública	TSJ	Tribunal Superior de Justicia
RDFHP	Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública	VerwArch	Verwaltungsarchiv
RDFSF	Rivista di Diritto Finanziario e Scienza delle Finanze	vol.	volumen
REDA	Revista Española de Derecho Administrativo		

## PRÓLOGO

Si la función del prólogo es, como creo —al menos en un trabajo fundamentalmente académico como el que presento—, situar la obra en su contexto, para proporcionar algunas referencias básicas que ilustren a quienes a ella se acercan sobre su contenido y, caso de que sea necesario, sobre la personalidad del autor; en este caso, puesto que nos encontramos ante una obra inicial en la trayectoria profesional de la autora, será oportuno comenzar con su presentación ante los lectores, que es tanto como decir con la descripción de su curriculum académico, todavía breve pero de indiscutible solidez.

Conocí a María Luisa González-Cuéllar Serrano cuando, finalizados con brillantez sus estudios de Licenciatura, se dirigió a mí para que dirigiera los estudios de doctorado que se proponía iniciar en la Universidad Carlos III de Madrid. Tras obtener una beca para la formación del personal investigador se integró en el Área de Derecho Financiero y Tributario de la citada Universidad, en la que haría compatible su prioritaria dedicación a la elaboración de la tesis que ahora publica, convenientemente reelaborada, con una eficaz colaboración en docencia práctica y en las restantes tareas académicas, que tanto tiempo distraen a otras ocupaciones en las Facultades de reciente creación.

En aquel momento inicial, cuando a finales del curso académico 1992/1993 acordamos que el trabajo de investigación que había de desarrollar para la obtención del grado de doctor tuviera por objeto los acuerdos, convenios y técnicas transaccionales en el Derecho Tributario español, estábamos convencidos de la importancia de tales cuestiones y de la necesidad de su estudio sosegado, sobre todo en orden a deshacer los equívocos y prejuicios que durante tantos años, sobre la base de un erróneo entendimiento de las exigencias de la legalidad tributaria, se habían opuesto a cualquier tipo de discusión sobre esas materias. Lo que ni siquiera podíamos imaginar era que unos pocos años después, cuando en junio de 1997 defendiera su Tesis doctoral, se habrían incorporado al ordenamiento tributario español instituciones de clara naturaleza transaccional —como los acuerdos previos sobre precios de transferencia del art. 16.6 de la Ley 43/1995 —y comenzado los trámites para la aprobación de otros preceptos que, como el art. 8 del Proyecto de Ley de derechos y garantías de los contribuyen-

tes, pese a ser objeto de crítica por su carácter puramente didáctico<sup>1</sup>, constituyen un claro signo de la progresiva aceptación de este tipo de técnicas.

Algo habrán tenido que ver con ello los trabajos publicados en nuestra doctrina a lo largo de los años en que esta investigación se ha ido gestando y, de modo señalado, los resultados de los seminarios organizados por el Instituto de Estudios Fiscales que han visto la luz en la obra colectiva «Convención y arbitraje en el Derecho Tributario»<sup>2</sup> que, observados desde la perspectiva del estudio de María Luisa González-Cuéllar parecen confirmar la afirmación de Borges de que «cada escritor crea a sus precursores». Porque desaparecidas de nuestro sistema tributario las evaluaciones globales y convenios con agrupaciones de contribuyentes la admisibilidad de pactos, convenios o acuerdos, se despachaba con la simple alegación de la indisponibilidad de las obligaciones tributarias, que parecía excusar de mayores análisis; al menos hasta que el Profesor Ramallo Massanet replantea el papel que la voluntad de las partes puede tener en el Derecho Tributario<sup>3</sup>.

A partir de aquella fecha, seguramente como consecuencia del influjo ejercido por la Ley 30/1992, aunque por completo al margen del debate sobre su aplicación directa en la materia tributaria y, sobre todo, por su engarce con una de las líneas de trabajo del Instituto de Estudios Fiscales este tipo de cuestiones adquirieron un fugaz protagonismo en nuestro panorama científico, dando lugar a la celebración de los seminarios a que me he referido, en cuya organización tendría alguna ocasión de colaborar la autora de esta obra, sugiriendo los nombres de algunos de los especialistas extranjeros que finalmente participarían en ellos con sus trabajos. Y creo no exagerar afirmando que en tales seminarios y trabajos está, de uno u otro modo, el origen de la escasa obra publicada en nuestro país sobre estas cuestiones que, además, está en buena medida construida sobre la base de las experiencias comparadas<sup>4</sup> y los análisis realizados por la doctrina del Derecho Administrativo en torno a los arts. 88 y 107.2 de la citada Ley 30/1992.

Lo primero resulta comprensible, aunque quizás deba advertirse que el recurso al derecho comparado carece de sentido y se convierte en vana erudición cuando su manejo es puramente superficial, sobre la base de un par de trabajos,

**generalmente descriptivos, que en nada ayudan a comprender la propia realidad, cuando no la distorsionan. Emplear el derecho comparado no es, desde luego, acumular citas en distintos idiomas con la pretensión de que muchos retazos en varias lenguas construyan por sí solos un argumento, sino comprender el sistema jurídico en el que se incardina una determinada institución para poder evaluar en qué medida es trasladable al propio sistema y su regulación —o la doctrina sobre ella construida— pueden orientar en su interpretación o integración. Y en ese sentido el trabajo que presento me parece ejemplar, pues sin perjuicio de manejar con solvencia otros ordenamientos, selecciona como modelo de referencia uno de los que nos son jurídicamente más próximos, el alemán, al que acude con provecho a partir de su profundo conocimiento del mismo, fruto de los estudios realizados durante el curso 1994/1995 en el Instituto de Derecho Tributario de la Universidad de Colonia, dirigido por el Profesor Joachim Lang, con una beca del Servicio Alemán de Intercambio Académico (DAAD).**

En cuanto a lo segundo, el carácter fronterizo de nuestra disciplina<sup>5</sup> se hace evidente en el trabajo de María Luisa González-Cuéllar, que ha tenido que acudir a las doctrinas civil, procesal y administrativa para tomar prestadas las categorías que les son propias y, así, entender y explicar en términos dogmáticos el fenómeno de la finalización convencional de los procedimientos tributarios, que no tiene porqué presentar en nuestra materia singularidad alguna respecto a otros ámbitos del ordenamiento jurídico-administrativo en los que también rige el principio de legalidad. En efecto, la vinculación de la Administración a la ley y al derecho, en todos los ámbitos de su actuación y también en los procedimientos tributarios, opera de igual modo cuando el resultado de dicha actuación plasma en un acto administrativo unilateral que cuando se concreta en una transacción; de modo que, por poner un ejemplo, la Administración está igualmente vinculada por la ley cuando dicta una liquidación sobre la base del valor de una operación, determinado mediante su actuación comprobadora unilateral que cuando lo hace sobre la base del valor fijado en un acuerdo previo con el contribuyente. Porque los acuerdos o transacciones sólo operan allí donde la Administración actúa o puede actuar mediante actos administrativos unilaterales, como alternativa a los mismos, pero tienen el mismo contenido u objeto de la actividad unilateral; esto es, el ejercicio de las mismas competencias y potestades y, por tanto, la declaración de la voluntad de la ley en el procedimiento de que se trate<sup>6</sup>.

<sup>1</sup> Que destaca PALAO TABOADA, C., en su magnífico trabajo *Lo «blando» y lo «duro» del Proyecto de Ley de derechos y garantías de los contribuyentes*, Revista de Contabilidad y Tributación, n.º 171, 1997, p. 13.

<sup>2</sup> Cfr. AA.VV., *Convención y arbitraje en el Derecho Tributario*, IEF-Marcial Pons, Madrid, 1996.

<sup>3</sup> En su «Prólogo» al libro de ARRIETA MARTÍNEZ DE PISÓN, *Las actas de la Inspección de los Tributos*, Civitas, Madrid, 1994, pp. 18 y ss.

<sup>4</sup> Vid. como muestra la única monografía publicada hasta la fecha, la de SERRANO ANTÓN, F., *La terminación convencional de procedimientos tributarios y otras técnicas transaccionales*, Asociación Española de Asesores Fiscales, Madrid, 1996.

<sup>5</sup> En la afortunada expresión de RUIZ GARCÍA, J. R., «Prólogo» al libro de CALDERÓN CARRERO, J. M., *La doble imposición internacional y los métodos para su eliminación*, McGraw-Hill, Madrid, 1997, p. XIII.

<sup>6</sup> En este sentido PAREJO ALFONSO, L., *Eficacia y Administración. Tres estudios*, MAP-BOE, Madrid, 1995, p. 170.

En todo caso, nos encontramos ante un trabajo al que habrá de reconocer, cuando menos, el mérito de abrir nuevas sendas, de plantear nuevos problemas y asumir el riesgo de proponer soluciones en una materia a la que, sin duda, habrá que continuar prestando atención en los próximos años. Porque el camino abierto por la regulación de los acuerdos previos sobre precios de transferencias en el Impuesto sobre Sociedades y la previsión de los denominados acuerdos de valoración en el Proyecto de Ley de derechos y garantías del contribuyente, parecen marcar una línea de progresiva aceptación de estas instituciones de naturaleza transaccional que, pese a todos los recelos, van encontrando un cierto reconocimiento<sup>7</sup> y, por ello, deberán ser objeto de nuevos estudios para tratar de concretar sus límites y régimen de validez.

Es obligado reconocer, no obstante, que la terminación convencional de los procedimientos resulta de difícil integración en los sistemas tradicionales de Derecho administrativo, en los que su admisión produce una cierta desorientación en la dogmática, que considera que la actuación unilateral de la Administración, bajo formas predeterminadas, es garantía de su vinculación a la ley y al derecho. Y sólo como fruto de esa desorientación pueden entenderse afirmaciones como las contenidas en la memoria que acompañó en su tramitación al Real Decreto 537/1997, por el que se aprobó el Reglamento del Impuesto sobre Sociedades, que en relación a los acuerdos previos sobre precios de transferencia consideraba que «el principio de indisponibilidad de las obligaciones tributarias, que deriva del principio constitucional de reserva de ley, impide calificar, en sentido estricto, la aprobación de la propuesta como un convenio», pese a que se reconocían, de forma simultánea, sus efectos vinculantes para la Administración tributaria y el sujeto pasivo.

Tales prevenciones pueden considerarse lógicas, sobre todo en materia tributaria, a la vista de la nefasta experiencia que supusieron los Convenios con Agrupaciones de contribuyentes, pero no tienen una justificación sólida en el plano teórico<sup>8</sup>, como a mi entender acredita la monografía que me honro en prologar; porque la forma que haya de adoptar la actuación administrativa no se encuentra constitucionalmente predeterminada, ni nuestro ordenamiento obliga a que la Administración ejerza siempre sus potestades de forma imperativa y unilateral. Y si nos situamos en el ámbito específicamente tributario, aunque el acto de liquidación se tenga por un ejemplo prototípico de acto administrativo

unilateral<sup>9</sup>, como se indicó respecto a la liquidación definitiva en el art. 124.2 de la Ley General Tributaria, nada impide que a lo largo del procedimiento que conduce a su dictado se realicen actuaciones convencionales o, si se prefiere, que parte del contenido de esos actos unilaterales sea predeterminado de forma vinculante para la Administración y los contribuyentes a través de transacciones que tendrán el carácter de convenios preparatorios<sup>10</sup>.

En definitiva, no parece que la inserción en los procedimientos tributarios de figuras de naturaleza transaccional tenga porqué plantear ningún tipo particular de problema desde la perspectiva de la regla de la indisponibilidad y del principio de legalidad del que deriva, ni mucho menos poner en peligro otros principios constitucionales tributarios; sobre todo si se recuerda que en nuestro derecho existen ya toda una serie de instituciones —planes de amortización, planes de reinversión, etc.— en que la existencia de un acto unilateral de la Administración, de un acto administrativo finalizador de las correspondientes actuaciones, no puede ocultar la vigencia del convenio preparatorio que determina, en todo o en parte, el contenido de ese posterior acto unilateral. Y aunque exista un cierto prejuicio dogmático sobre los riesgos que para la legalidad tributaria pueda suponer la admisión de transacciones en esta materia, lo cierto es que, en último extremo, el sometimiento de la Administración a la ley no se garantiza mejor cuando su voluntad se manifiesta a través de un acto impuesto unilateralmente por los órganos competentes, que cuando se emplean técnicas convencionales, que permiten un diálogo sobre los hechos con relevancia tributaria y su calificación en orden a resolver las incertidumbres o inseguridades planteadas.

A todas estas cuestiones se refiere extensamente la obra de María Luisa González-Cuéllar, que no sólo argumenta de forma convincente sobre la licitud de las transacciones, tanto en lo relativo al empleo de la transacción como forma de actuación administrativa como en lo atinente a su posible contenido (transacciones sobre los hechos o sobre cuestiones jurídicas), sino que a partir de las figuras ya existentes en nuestro derecho trata de reconstruir un régimen jurídico completo de las transacciones que tienen lugar en los procedimientos tributarios y que, a pesar del título de este trabajo, por lo que llevamos dicho difícilmente tendrán el carácter de finalizadoras de los procedimientos en que se integran.

Lo hace, a mi juicio, de forma rigurosa, acreditando un manejo solvente de las fuentes y de los instrumentos y técnicas del investigador de las ciencias jurí-

<sup>7</sup> Vid., en este sentido, la Orden de 5 de julio de 1996 por la que se dispuso la publicación del Acuerdo del Consejo de Ministros de la misma fecha relativo al desarrollo y ejecución del Plan bianual para la mejora del cumplimiento fiscal y la lucha contra el fraude tributario y aduanero, que reconocía la necesidad de prestar especial atención, entre otras líneas de trabajo, a la relativa al «desarrollo del sistema de acuerdos previos con la Administración tributaria».

<sup>8</sup> Cfr. PAREJO ALFONSO, L., *Eficacia...*, cit., p. 185.

<sup>9</sup> Vid., por todas, las definiciones de CLAVIJO HERNÁNDEZ, F., *El acto de liquidación*, en REDF Civitas, n.º 20, 1978, p. 653, y de RUIZ GARCÍA, J. R., *La liquidación en el ordenamiento tributario*, Ed. Civitas, Madrid, 1987, pp. 63 y ss.

<sup>10</sup> En este sentido, RAMALLO MASSANET, J., *La eficacia de la voluntad de las partes en las obligaciones tributarias*, en AA.VV., *Convención y arbitraje...*, cit., p. 244, y ZORNOZA PÉREZ, J., *¿Qué podemos aprender de las experiencias comparadas? Admisibilidad de los convenios, acuerdos y otras técnicas transaccionales en el Derecho Tributario español*, también en AA.VV., *Convención y arbitraje...*, cit., p. 171.

dicas, por mucho que sus opiniones puedan parecer discutibles o resultar directamente polémicas; y es que, como advertiera John Locke, en su Ensayo sobre el entendimiento humano, «las nuevas opiniones se ven con desconfianza, y usualmente encuentran oposición, sin otra razón que el no ser todavía comunes». Pero no me corresponde a mí, sino a sus lectores, valorar el trabajo que ahora presento, pues el hecho de haberlo dirigido hasta su lectura y defensa como Tesis doctoral posiblemente me inhabilite a tal efecto, ya que difícilmente podría ser imparcial, pues aunque los planteamientos, razonamientos y conclusiones que en él se mantienen son mérito y responsabilidad de su autora, me encuentro próximo a muchas de sus posiciones.

He de limitarme, por ello, para dar por cumplido mi papel, a realizar algunas consideraciones complementarias en torno al empleo en los procedimientos tributarios de las técnicas transaccionales a que me vengo refiriendo, que usualmente suele justificarse en consideraciones de eficacia que es tan habitual como injustificable despreciar por su excesivo pragmatismo. Porque el de eficacia es un principio jurídico, que forma parte del orden constitucional de valores y nuestra jurisprudencia constitucional, pese a su carácter genérico o en gran medida indeterminado, considera como un principio vinculante, que se traduce en un mandato-deber para la Administración de actuar de acuerdo con él <sup>11</sup>; de modo que la utilización de técnicas transaccionales en los procedimientos tributarios puede, sin vergüenza alguna, justificarse también por razones pragmáticas —y no por ello de menor valor jurídico— relacionadas con la eficacia. Razones que aparecen relacionadas con la mayor aceptación de la actividad administrativa que se consigue mediante el acuerdo o transacción y la consiguiente vinculación contractual del ciudadano y la Administración, lo que debe redundar en un incremento de la eficacia de dicha actividad y en una consiguiente disminución de la conflictividad <sup>12</sup>.

Y quizás convenga advertir que si se quiere que la aceptación de dichas técnicas transaccionales produzca sus efectos positivos y no genere disfunciones indeseables, será necesario también que se vayan generando nuevas formas de comportamiento adecuadas y favorecedoras de la actuación convencional, esto es, que se favorezca la implantación de una nueva cultura administrativa, que seguramente demande, a su vez, nuevas formas de organización de la Administración tributaria. Realizar esa clase de advertencias en momentos en que la inestabilidad organizativa característica de esa rama de nuestra Administración acaba de ponerse de manifiesto ante un nuevo y todavía mal conocido proyecto de reforma de los cuerpos de funcionarios que en ella se integran, cuando todavía

no se conocen estudios serios sobre el impacto de la constitución de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, puede parecer temerario; pero conviene reconocer abiertamente la importancia de estas cuestiones y comenzar a hacerlas objeto de reflexión jurídica, aunque sólo sea para no abandonarlas definitivamente a los tratamientos de la doctrina gerencial, cuyas limitaciones para la organización de las actividades administrativas, también en el ámbito tributario, se han puesto ya suficientemente de relieve <sup>13</sup>.

Porque la ausencia de ese tipo de reflexiones ha propiciado el abandono de las cuestiones relacionadas con la organización administrativa al apremio de las circunstancias o, lo que es igual, ha determinado su solución de acuerdo con criterios particulares y, en la mayor parte de las ocasiones, puramente coyunturales. Y como tales cuestiones terminan por repercutir directamente sobre los ciudadanos-contribuyentes hora ya de que nos planteemos su análisis jurídico, desde el mismo texto constitucional, porque en tanto la organización de nuestra Administración tributaria no sea la adecuada a sus tareas presentes, resultará vano cualquier intento de incorporar en su funcionamiento nuevas formas de actuación, tendentes a conseguir un mayor apoyo social y, consecuentemente, una disminución de los exagerados niveles de conflictividad que en los momentos actuales padecemos.

En definitiva, cuáles sean las nuevas orientaciones que se sigan en esa anunciada reforma de la organización de la Administración tributaria y la cultura administrativa que se pretenda implantar, son cuestiones de las que dependerá, en muy buena medida, el éxito o fracaso de estas nuevas formas de actuación transaccional que han empezado a introducirse en nuestro sistema y que, con todas las cautelas que se quiera, deberán todavía desarrollarse en el futuro. Porque no nos encontramos ante uno de esos temas de moda, que aparecen con gran estrépito y desaparecen sin dejar más huella que unos pocos trabajos de dudosa utilidad, sino ante una de las líneas de obligado desarrollo en la gestión tributaria de los próximos años, según muestran las cada vez más abundantes experiencias comparadas. Para ese desarrollo, el trabajo de María Luisa González-Cuéllar Serrano, que por algo ha merecido el Premio de Tesis doctorales del Instituto de Estudios Fiscales, constituirá, sin duda, una referencia necesaria; porque no se trata de una obra oportunista, «a la moda», que se limite a dar cuenta de las últimas novedades legales, doctrinales o jurisprudenciales, sino de una reflexión en profundidad, como corresponde a una investigación desarrollada en el ámbito universitario que no por ello deja de tener una incuestionable utilidad práctica.

JUAN J. ZORNOZA PÉREZ  
Catedrático de Derecho Financiero y Tributario,  
Universidad Carlos III de Madrid

<sup>11</sup> Por todos, PAREJO ALFONSO, L., *Eficacia...*, cit., pp. 99 y ss.

<sup>12</sup> Que implica costes que es absurdo desconocer y de cuya importancia da cuenta, pese a las dificultades para su evaluación, PASTOR, S., *Costes e incertidumbres del sistema fiscal derivados de la conflictividad*, mimeo, Madrid, 1997, passim.

<sup>13</sup> Vid. PAREJO ALFONSO, L., *Eficacia...*, cit., pp. 113 y ss.



## INTRODUCCIÓN

Constituye el objeto del presente trabajo el estudio de la terminación convencional del procedimiento tributario a través de la fijación transaccional de las cuestiones fácticas y jurídicas que integran la obligación tributaria, con la finalidad de preparar el acto de liquidación y hacerlo efectivo.

Como se deriva de la anterior definición, nuestra investigación se encuentra delimitada en dos sentidos. En primer lugar, versa sobre los acuerdos que lleven a cabo la Hacienda Pública y el obligado tributario con carácter preparatorio del acto de liquidación, que en ningún caso sustituyen tal acto unilateral. Esta nota es consecuencia del mandato recogido en el art.24 LGT, que obliga a que la potestad liquidatoria se manifieste siempre mediante un acto administrativo. A pesar de todo lo anterior, consideramos conveniente titular este trabajo como «Los procedimientos tributarios: su terminación transaccional», aun siendo conscientes, como decimos, de que el contrato nunca es una forma de finalización del procedimiento tributario, sino un mecanismo de participación de la voluntad del ciudadano en el contenido de la resolución administrativa. La adopción de este título se debe a la aceptación generalizada de dicha locución para denominar los contratos que estudiamos tanto por el legislador (véase el art. 88 LRJAPyPAC) como por la doctrina. En segundo lugar, nuestro trabajo se centra exclusivamente en los acuerdos transaccionales, esto es, aquéllos en los que el resultado pactado es consecuencia de mutuas contraprestaciones entre las partes, que se realizan con la finalidad de eliminar una incertidumbre. Como será razonado posteriormente, la exclusión de otro tipo de contratos que también pueden determinar el contenido del acto de liquidación, como los convenios de contraprestación, se realiza en aras de una mayor claridad del análisis de las transacciones, las cuales presentan especialidades que justifican un estudio autónomo.

Varios factores aconsejan el planteamiento de la terminación transaccional del procedimiento. En primer lugar, la ausencia de un estudio extenso y profundo por los autores españoles, debido seguramente al rechazo que provoca la propia existencia de las transacciones tributarias en nuestro país. Frente a esta situación dogmática, la práctica recorre su propio camino, mostrando figuras jurídicas que, si bien se recubren de una apariencia no negocial, en realidad ocultan la

celebración de tales acuerdos<sup>1</sup>. A esta incongruencia se suma una confusión en los términos empleados por la doctrina y la jurisprudencia al tratar la actividad contractual pública y que plantea la pregunta de si nos encontramos ante varias figuras jurídicas o ante una sola<sup>2</sup>.

El fenómeno de la terminación convencional del procedimiento ha despuntado en el Derecho administrativo común mediante la promulgación de la LRJAPyPAC (arts.88 y 107.2), aunque ya con anterioridad nuestro ordenamiento jurídico conocía esta forma de actuación<sup>3</sup>.

A pesar de la ausencia de una habilitación similar en relación al procedimiento tributario, en nuestra opinión éste no presenta ninguna especialidad respecto del resto de procedimientos administrativos<sup>4</sup> que impida la utilización de la forma negocial en su seno<sup>5</sup>. Es más, en el concreto ámbito fiscal han existido

<sup>1</sup> En este sentido es remarcable la afirmación realizada por RAMALLO MASSANET, J., en el prólogo a la obra de ARRIETA MARTÍNEZ DE PISON, J., *Las actas de la Inspección de los tributos*, Ed. Cívitas, Madrid, 1994, p. 20, en los siguientes términos: «Quizás cabría pensar en otorgar alguna categoría normativa a esa realidad transaccional que se da en el procedimiento inspector (la conformidad a la propuesta de liquidación) para romper ese círculo vicioso en que el Derecho positivo lo siga ignorando, la doctrina lo rechaza y la realidad lo demuestre como un hecho cotidiano». Véase, igualmente, PAREJO ALFONSO, L., *Crisis y renovación en el Derecho público*, CEC, Madrid, 1991, p. 127; PASTOR PRIETO, S., «Qué hacer con los conflictos fiscales. Un análisis económico de las propuestas de Actas de Conformidad», *HPE*, 132/1995, pp. 225 y ss.

<sup>2</sup> El art. 88 LRJAPyPAC, que contempla por primera vez de forma general la posibilidad de que la Administración lleve a cabo negociaciones con los particulares en el marco del procedimiento administrativo, dispersa estas actuaciones bajo las denominaciones «acuerdos, pactos, convenios o contratos». Este fenómeno de falta de claridad terminológica no es exclusivo de España; así, respecto a la situación en Francia, CAILLOSE, J., *Sur la progression en cours des techniques contractuelles d'administration*, en *Le droit contemporain des contrats*, Ed. Economía, París, 1987, p. 90; y, en Alemania, SEER, R., *Contratos, transacciones y otros acuerdos en Derecho tributario alemán*, M. L. González-Cuellar Serrano, tr., en AA.VV., *Convención y arbitraje en el Derecho tributario*, IEF-Marcial Pons, Madrid, 1996, pp. 135 y ss. También publicado como «Verträge, Vergleiche und sonstige Verständigungen im deutschen Steuerrecht», *StuW*, n.º 3, 1995, pp. 213 y ss.

<sup>3</sup> Así, por ejemplo, los convenios de adquisición amistosa regulados en el art. 24 de la Ley de Expropiación Forzosa de 16-12-1954; la negociación colectiva en la función pública de la Ley 9/1987, de 12 de mayo, de Órganos de representación, Determinación de las Condiciones de Trabajo y Participación del Personal al Servicio de las Administraciones Públicas (arts. 30 y ss.); y los convenios urbanísticos, regulados en el art. 155.2 del Real Decreto Legislativo 1/1992, de 26 de junio.

<sup>4</sup> PALAO TABOADA, C., *Naturaleza y estructura del procedimiento de gestión tributaria en el Derecho español*, estudio preliminar a la obra de BERLIRI, A., *Principios de Derecho Tributario*, vol. III (traducción, estudio preliminar y notas por C. PALAO TABOADA), Editorial de Derecho Financiero, Madrid, 1973, p. 20.

<sup>5</sup> AGULLO AGÜERO, A., *La introducción en el Derecho tributario español de las fórmulas convencionales previstas en la Ley 30/1992*, en AA.VV., *Convención...*, cit., pp. 185 y 186; de la misma autora, *Recursos no formales y Consell tributari de Barcelona: Una función quasiarbitral*, en AA.VV., *Convención...*, cit., pp. 277 y ss.

tradicionalmente diversos supuestos de acuerdos, como, por ejemplo, los contratos-programa (art.91 LGP); el sistema de evaluaciones globales de bases imponibles y de convenios de fijación de cuotas introducido por la Ley de Reforma Tributaria de 26 de diciembre de 1957 y que permaneció en vigor hasta la Ley 34/1980, de 21 de junio<sup>6</sup>; los Jurados tributarios, creados por el Real Decreto de 19 de octubre de 1920 y derogados por la Ley 34/1980, de 21 de junio; y el art.211 del Texto Refundido de Disposiciones de Régimen Local (Real Decreto Legislativo 781/1986, de 18 de abril), donde se establecía la posibilidad de concertar con las empresas explotadoras de servicios que afectaran a la generalidad o a una parte importante del vecindario la cantidad a satisfacer en concepto de tasas por utilización privativa o aprovechamientos especiales constituidos en el suelo, subsuelo o vuelo de la vía pública municipal, para lo cual se debía tomar como base el valor medio de los aprovechamientos de acuerdo con lo que reglamentariamente se estableciera.

En consecuencia, existen claros antecedentes históricos de actuaciones negociales entre la Hacienda Pública y el particular. Sin embargo, no hemos considerado conveniente destinar una parte autónoma de este trabajo a su estudio, ya que, en realidad, no se corresponden con el fenómeno actual de la terminación convencional del procedimiento tributario. En efecto, ninguna de las anteriores instituciones se enmarcaba en la relación concreta de la Administración y el obligado tributario con la finalidad de resolver la incertidumbre de una cuestión surgida en el marco de un Derecho completo. Por el contrario, respondían a una situación jurídica caótica, en la que la necesidad de pactar con un conjunto de ciudadanos derivaba de la propia inexistencia de un ordenamiento jurídico tributario mínimamente coherente. Esta constatación no significa que se hayan excluido totalmente de nuestro análisis; antes al contrario, muchas de las conclusiones a las que llegó la doctrina al respecto ofrecen gran interés y serán utilizadas a lo largo de nuestra exposición.

El problema fundamental que plantea el estudio de la terminación transaccional del procedimiento tributario es la ausencia de sistematización respecto de las distintas instituciones cuyas notas esenciales configuran esta categoría. En efecto, no existe en el ordenamiento jurídico español ninguna denominación común entre aquéllas que permita suponer su agrupación en un mismo tipo. Para realizar esta operación de esclarecimiento ha sido necesario analizar la regulación y los efectos de cada una de las instituciones que parecían, en una primera aproximación, tener unas notas comunes. Se trataba, siguiendo el método de

<sup>6</sup> Aunque formalmente es cierto que este sistema se mantuvo en vigor hasta la Ley 34/1980, en la práctica había desaparecido mucho antes, como explican ALBIÑANA GARCÍA-QUINTANA, C., «Ocaso de la llamada colaboración social de los contribuyentes», *Revista de Derecho privado*, 1968, pp. 428 y ss., y FUENTES QUINTANA, E., *Los principios de la imposición española y los problemas de su reforma*, Real Academia de Ciencias Morales y Políticas, Madrid, 1975, pp. 32 y ss.

razonamiento circular explicado por LARENZ<sup>7</sup>, de englobar todas las instituciones jurídicas que reunían unas características comunes en un solo tipo: la transacción tributaria.

De este modo, se ha llegado, a través del estudio de las notas esenciales y de la regulación de aquellas figuras, a la determinación de un tipo general: la terminación transaccional del procedimiento de aplicación de los tributos. Las instituciones que ostentan las características comunes que configuran dicho tipo son los acuerdos previos sobre precios de transferencia (art.16.6 LIS), los acuerdos previos sobre gastos en concepto de contribuciones a actividades de investigación y desarrollo entre empresas vinculadas (art. 16.4 LIS), los acuerdos previos sobre gastos en concepto de apoyo a la gestión entre sociedades vinculadas (art. 16.5 LIS), los acuerdos previos sobre el coeficiente de subcapitalización (art. 20 LIS), los planes de amortización (art. 11.1.d LIS), los planes de reinversión (art. 21.2 LIS) y la tasación pericial contradictoria (art. 52.2 LGT y art.139.3 RGR). Mediante el estudio de los efectos jurídicos también ha sido posible determinar qué figuras se alejaban significativamente de las notas esenciales de las transacciones y tenían otras que llevaban a su inclusión en una categoría distinta, pese a que aparecían, antes de un estudio en profundidad, como posibles transacciones; así, la conformidad a la propuesta de liquidación del inspector actuuario es un mero allanamiento por parte del obligado tributario, como consecuencia de la vinculación unilateral que se desprende de su realización y que descarta que se trate de una transacción que implica en todo caso una vinculación de ambas partes; o la propuesta de porcentaje provisional del régimen especial de determinación proporcional de bases imponibles en el Impuesto sobre el Valor Añadido (art. 152. Uno LIVA), que consiste en dos actos independientes: una propuesta del particular y la aceptación por parte de la Administración, que en ningún momento se unen para generar efectos vinculantes.

En consecuencia, mediante la abstracción de las notas esenciales de aquellas instituciones que presentaban características comunes se ha construido un tipo empírico de transacción, a partir del cual se han desarrollado los principios limitadores así como el régimen jurídico que, repetimos, agrupa los puntos esenciales de todas aquellas instituciones y que, precisamente, las configura como transacciones. Ello es importante, porque la elaboración de un conjunto de principios y de un régimen jurídico propios de las transacciones tributarias sólo puede realizarse a partir del convencimiento de la sustancial identidad de todas aquellas figuras que presentan características iguales.

El conocimiento de la verdadera naturaleza jurídica de cada institución acarrea, sobre todo, la ventaja de poder completar el escueto régimen jurídico de

cada una de ellas mediante la aplicación subsidiaria del que corresponde a la categoría general de las transacciones.

Una vez clarificado cuál fue el orden de investigación, hemos de aclarar que se ha visto invertido en la estructuración de este trabajo en aras a una mayor claridad. Aun a sabiendas de que ello supone una alteración en el planteamiento del estudio de cualquier institución, que ha de partir de su régimen jurídico hasta hallar su verdadera naturaleza, consideramos más conveniente comenzar el trabajo intentando aportar un concepto de terminación transaccional del procedimiento tributario, si bien el lector ha de tener en cuenta que dicha noción no se trata de una construcción apriorística, de un «tipo ideal», sino que se ha elaborado a partir del análisis del régimen jurídico de las figuras que se exponen con posterioridad en el último capítulo, esto es, que se configura como un «tipo empírico».

Como decimos, sistemáticamente nos parece más clarificadora la estructura que hemos seguido, partiendo de una definición general del tipo de transacción tributaria que nos sirva para su delimitación en relación a otras categorías, sobre todo, el acto administrativo (capítulo I). Tras la conceptualización del objeto de nuestro trabajo, se expondrán los principios jurídicos por los que ha de ser enjuiciada la licitud de la finalización transaccional del procedimiento (capítulo II) y el régimen jurídico aplicable (capítulo III). Por último, analizaremos la integración de determinadas instituciones jurídicas en el tipo de transacción tributaria, así como, en caso afirmativo, el régimen jurídico propio en lo que se desvía del general expuesto en el capítulo tercero (capítulo IV). Por supuesto, la desviación de dicho régimen particular no puede suponer un alejamiento significativo de las notas esenciales de la transacción, pues entonces no podrá afirmarse su pertenencia a dicha categoría; tal es el caso, reiteramos, de la conformidad al acta de Inspección, de la cual, a pesar de su innegable sustrato negociador, ha de negarse su naturaleza transaccional, como consecuencia de la regulación de sus efectos en el RGIT.

En esta Introducción vamos a intentar dar unas primeras pautas sobre el concepto de terminación transaccional del procedimiento tributario y su delimitación respecto a otras figuras jurídicas.

En primer lugar, hay que aclarar que el fenómeno de la terminación convencional es diferente a la participación de grupos de ciudadanos en la elaboración legislativa de alguno de los elementos de la obligación tributaria. La diferencia entre ambas actuaciones negociadoras reside en que la colaboración normativa no responde a criterios jurídicos sino políticos o sociales y no está sujeta, en consecuencia, a principios rectores<sup>8</sup>. Supuestos de la institución que dejamos al

<sup>7</sup> LARENZ, K., *Metodología de la ciencia del Derecho*, 2.ª ed., M. Rodríguez Molinero, tr., Ariel, Barcelona, 1980, pp. 194 y ss.

<sup>8</sup> AGULLO AGÜERO, A., *La introducción...*, cit., pp. 182 y ss.; RAMALLO MASSANET, J., *La eficacia de la voluntad de las partes en las obligaciones tributarias*, en AA.VV., *Convención...*, cit., pp. 235 y ss. También publicado en CT, 76/1995, pp. 79 y ss.

margen de nuestro estudio fueron las evaluaciones globales y los convenios de fijación de cuotas y, en la actualidad, pueden mencionarse «los acuerdos de la Administración tributaria con entidades, instituciones y organismos representativos de sectores o intereses sociales, laborales, empresariales o profesionales» en relación al régimen de estimación objetiva de bases tributarias (art. 96.1.e LGT), así como la colaboración de los sectores sociales en la fijación del beneficio medio presunto de la actividad gravada por el Impuesto de Actividades Económicas (art. 86.1 Cuarta LRHL)<sup>9</sup>. En este sentido ha de tenerse en cuenta la propuesta realizada por MARTIN QUERALT<sup>10</sup> en torno a la introducción de mecanismos de participación en el procedimiento de fijación de valores catastrales. En resumen, nuestro estudio se limita a la terminación convencional en la aplicación de la norma ya elaborada.

Desde este punto de vista, la terminación convencional se integra dentro de la actividad contractual de la Hacienda Pública, junto a los convenios de colaboración entre Administraciones y a los contratos administrativos<sup>11</sup>. En concreto, forma parte de la categoría de contratos de Derecho público, ya que comparte la causa de éstos: la consecución del interés público a través de la participación de la voluntad del ciudadano en la formación de la decisión, de manera que el acuerdo versa sobre algún elemento de la relación jurídica que une a la Hacienda Pública con el particular.

Efectivamente, la Administración puede decidir ejercer su potestad tributaria de una forma consensuada, dejando al margen sus poderes unilaterales, cuando considere que el pacto satisface en mayor medida el interés general que le encomienda el ordenamiento jurídico, concretado en la consecución de una tributación acorde con la capacidad económica de cada sujeto.

La Hacienda Pública puede manifestarse tanto mediante la emisión de actos unilaterales como de la celebración de contratos, sin que el poder tributario pierda su sustantividad. En efecto, aun cuando la Administración fiscal desarrolla su potestad de forma concordada no hace dejación de la autoridad que le ha sido otorgada para la protección del interés público. Por el contrario, considera que, en orden a satisfacer este interés, resulta más conveniente tener en cuenta la voluntad del obligado tributario en la formación del acto de liquidación<sup>12</sup>.

Para comprender este fenómeno ha de partirse de la incapacidad del acto administrativo para dar respuesta a la complejidad del Derecho Tributario actual. El gran número de incertidumbres fácticas y jurídicas que sazonan las relaciones financieras puede recomendar la participación del ciudadano que ha realizado el presupuesto de hecho generador de la obligación tributaria en su esclarecimiento.

Sin embargo, no se trata de plantear una alternativa al procedimiento tributario tal y como se encuentra configurado en la actualidad, sino de completarlo<sup>13</sup> y, sobre todo, de incorporar a aquél actuaciones que en la realidad se están produciendo al margen de todo control. Ello supondría una mayor garantía de legalidad. No partimos, como puede apreciarse, de una sobreestimación de la negociación ni de su consideración como base de las relaciones tributarias, sino sólo como un medio para, en supuestos muy concretos, proceder a una gestión más eficaz y justa<sup>14</sup>.

El papel omnipresente que todavía hoy sigue ostentando el acto unilateral en el desarrollo de las actuaciones Administración-ciudadano responde a una concepción ya sobrepasada, en la que las relaciones tributarias se concebían de forma desigualitaria. La Hacienda Pública se enfrentaba a los ciudadanos en la protección de un interés que en nada convergía con las conveniencias individuales. Sin embargo, la actual identificación de ambos intereses y la sujeción de la Administración al ordenamiento jurídico en la misma medida que el obligado tributario posibilitan la búsqueda conjunta de la solución más justa<sup>15</sup>.

De esta forma, cuando el ordenamiento jurídico así lo prevea (en cumplimiento de la reserva de ley del art. 105.c CE), la autoridad financiera competente podrá determinar el contenido de la obligación tributaria de forma contractual. En determinados supuestos puede no resultar claro si la actuación se ha desarrollado concordada o unilateralmente; se tratará de un problema de interpretación de la voluntad de las partes que cobra gran importancia debido a las diferencias que se derivan según se trate de uno u otro caso respecto a la eficacia vinculante de la actuación, a sus presupuestos de legalidad, a las consecuencias de los vicios en que incurra, a las posibilidades de su revocación en el caso de modificación de las relaciones jurídicas o fácticas y a su ejecución.

El planteamiento de la colaboración del ciudadano en la fijación del importe de su obligación tributaria se enmarca en la tendencia existente en Estados

<sup>9</sup> Véase el examen que realiza la STS 2-7-1992 sobre el art. 86.1 Cuarta LRHL.

<sup>10</sup> MARTÍN QUERALT, J., Comentario al Impuesto sobre Bienes Inmuebles. Base imponible (actualización 1993), *Haciendas locales*, CISS, tomo 4, p. 788/148.

<sup>11</sup> PAREJO ALFONSO, L., *Eficacia y Administración. Tres estudios*, MAP, Madrid, 1995, pp. 169 y 170. También publicado en AA.VV., *Convención...*, cit., pp. 21 y ss.

<sup>12</sup> PUGLIESE, F. P., «Il procedimento amministrativo tra autorità e “contrattazione”», *Rivista trimestrale di Diritto pubblico*, 1971, n.º 4, pp. 1482 y 1483. En España, PAREJO ALFONSO, L., *Crisis y...*, cit., pp. 127 y ss.

<sup>13</sup> AGULLO AGÜERO, A., *La introducción...*, cit., p. 187.

<sup>14</sup> Advierte sobre la imposibilidad de tomar el convenio como base de las relaciones entre la Hacienda Pública y el contribuyente, MARTIN QUERALT, J., «Pactos sí... según Derecho», editorial de *Tribuna fiscal*, n.º 72, 1996, p. 6.

<sup>15</sup> Respecto a la igualdad entre el Estado como titular del crédito tributario y el ciudadano deudor como consecuencia de la sujeción de ambos al Derecho, NAWIASKY, H., *Cuestiones fundamentales de Derecho tributario*, J. Ramallo Massanet, tr., IEF, Madrid, 1982, pp. 52 y ss.; RODRÍGUEZ BEREJO, A., *Introducción al estudio del Derecho Financiero*, IEF, Madrid, 1976, pp. 200 y ss., quien expone la evolución de la concepción sobre la relación tributaria desde su consideración como una relación de poder hasta su configuración como una relación obligacional.

Unidos y algunos países europeos dirigida a la solución de los conflictos de una forma concordada. En efecto, se ha llegado al convencimiento de que ello genera una mayor seguridad y paz jurídicas, a la vez que una mejor garantía de acierto en el acto de liquidación. Asimismo, mediante la utilización de estas nuevas formas de resolución de controversias tributarias se consigue una descongestión de los Tribunales contencioso-administrativos, ya que su naturaleza contractual provoca una vinculación a su contenido por parte de ambos intervinientes, lo que veda su futura impugnación ante la jurisdicción<sup>16</sup>.

Es necesario aclarar, en este punto, que no pretendemos realizar un análisis de Derecho comparado, por lo que las referencias a las legislaciones extranjeras se realizarán en tanto ofrezcan una aportación para solucionar los problemas planteados en Derecho Tributario español. Las importantes regulaciones sobre la terminación convencional y los estudios que se han realizado al respecto en otros países intentarán ponerse al servicio de una clarificación de los problemas que en España suscita la admisión de las transacciones. En orden a formular propuestas que, en la medida de lo posible, sean útiles en el tratamiento de los convenios fiscales en nuestro país, hemos creído más conveniente utilizar las experiencias extranjeras no de una manera expositiva, sino entresacando lo que en cada materia sea de interés, aun con la convicción de que ello repercute en una menor comprensión global de la situación de las transacciones tributarias en el resto de ordenamientos. Por el momento, destacamos unas líneas de tendencia, para así partir en nuestro estudio de una escueta base conocida que evite reiteraciones.

El país que se ha decantado de forma más contundente a favor del establecimiento de medidas negociales es Estados Unidos, a través de la llamada Administrative Dispute Resolution Act, aprobada el 15 de noviembre de 1990. En esta ley federal sobre sistemas alternativos de resolución de conflictos administrativos se regula y fomenta la incorporación al procedimiento administrativo de los métodos de conciliación, mediación y arbitraje (sección 571 y ss. del Título V)<sup>17</sup>. En el ámbito tributario<sup>18</sup>, existen manifestaciones muy variadas de

convenios, entre las que destacan los acuerdos finales («Closing agreement») que constituyen una habilitación genérica para el acuerdo. Esta figura (documentada en los formularios 866 y 906) se encuentra regulada en la sección 7121 Internal Revenue Code: «El Secretario o su delegado está autorizado para llegar a un acuerdo por escrito con cualquier persona en relación con sus obligaciones en relación con cualquier impuesto y para cualquier período». Junto a este tipo de pacto pueden citarse los «Compromises» (sección 7122 IRC, formulario 656), los «Consent to assessment» (formulario 870), los «Agreement to assessment» (formulario 870-A) y los acuerdos de garantía («Collateral agreement»).

La fórmula de autorización genérica adoptada en EE.UU resulta, a mi parecer, muy adecuada, pues otorga mayor seguridad jurídica que la regulación existente en España, donde las normas habilitadoras de las transacciones tributarias se dispersan por todo el ordenamiento jurídico en lo que parece un intento de disimular la aceptación de las negociaciones en Derecho Tributario español. En nuestro país el legislador parece haberse decantado por la previsión de pactos concretos como, por ejemplo, los acuerdos previos sobre precios de transferencia (art.16.6 LIS) o los planes de amortización (art.11.1.d LIS). Esta postura provoca una gran dificultad en el estudio de las actuaciones negociales que se permiten, lo que conlleva la imposibilidad de establecer sus límites constitucionales —en especial en lo relativo al principio de legalidad—, así como de fijar su régimen jurídico.

Por su parte, en Europa ofrecen especial interés las legislaciones alemana, italiana y francesa. En relación a la primera, la Ley de Procedimiento Administrativo alemana (en adelante, BVerwVerfG) recoge con precisión la posibilidad de celebrar convenios en el marco del procedimiento administrativo común (par. 54 y ss.). A pesar de ello, y de haberse fraguado entre sus autores la dogmática más completa en relación a los contratos que se celebran en las relaciones jurídico-tributarias, no se encuentra en su legislación tributaria ningún precepto expreso sobre este tema, con excepción del par. 78.3 de la Ordenanza tributaria<sup>19</sup>. Dicho precepto establece que son interesados en el procedimiento «aquéllos con los que la autoridad financiera quiera celebrar o haya celebrado un contrato público». Sin embargo, para la mayoría de los autores alemanes dicho artículo no significa una admisión de la figura contractual en el marco de las citadas relaciones, bien porque consideran que no se trata más que de un error del legislador<sup>20</sup>, bien porque en su opinión el Parlamento no quiso pronunciarse sobre la licitud de aquellos convenios fiscales, sino establecer una mera norma procedimental<sup>21</sup>. De todas maneras, hay que reconocer, como explica EICH, que la simple men-

<sup>16</sup> TORNOS MAS, J., «Medios complementarios a la resolución jurisdiccional de los conflictos administrativos», *RAP*, 1995, n.º 136, pp. 149 y ss.

<sup>17</sup> Traducida por DELGADO PIQUERAS, F., «La “Administrative Dispute Resolution Act” de los Estados Unidos: Introducción, traducción y notas», *RAP*, n.º 131, 1993, pp. 557 y ss. El uso de estas medidas compositivas ha sido recomendado por la Administrative Conference of the United States, como expone SERRANO ANTÓN, F., «La terminación convencional de procedimientos tributarios en la experiencia de los Estados Unidos», *CT*, n.º 78, 1996, p. 91.

<sup>18</sup> Respecto a las negociaciones celebradas a lo largo del procedimiento tributario norteamericano, véase, con carácter general, CLAVIJO HERNÁNDEZ, F., y MAZORRA MANRIQUE, S., «La gestión tributaria en el ordenamiento tributario norteamericano», *REDF*, n.º 63, 1989, pp. 335 y ss. Entre los propios autores norteamericanos, GARBIS, M. J., *Tax Procedure and Tax Fraud*, 3.ª ed., West Publishing Co., St. Paul, Minn., 1992, pp. 140 y ss.; WRAPPE, S. C., «Advance Pricing Agreements: The IRS Rediscovers Alternative Dispute Resolution», *Tax notes*, vol. 63, n.º 10, 1994, pp. 1343 y ss.; BRAND, P., «IRS Alternative Disputes Resolution Techniques», *Tax notes*, vol. 71, n.º 4, 1996, pp. 529 y ss.

<sup>19</sup> La Ordenanza tributaria ha sido traducida por C. PALAO TABOADA, IEF, Madrid, 1980.

<sup>20</sup> RICKLI, P., *Die Einigung zwischen Behörde und Privaten im Steuerrecht*, Helbing und Lichtenhahn, Basel y Frankfurt am Main, 1987, pp. 7 y ss.

<sup>21</sup> SONTHEIMER, J., *Der verwaltungsrechtliche Vertrag im Steuerrecht*, Peter Deubner Verlag, Colonia, 1987, p. 8.

ción de la figura demuestra que las transacciones son posibles en Derecho Tributario, aunque el legislador no haya querido establecer una cláusula expresa de admisión mediante el par. 78.3 AO<sup>22</sup>. Con independencia de la discusión sobre este precepto, la doctrina alemana admite mayoritariamente la celebración de convenios entre la autoridad financiera y el particular en torno a la fijación de los elementos de la obligación tributaria, ubicando estas actuaciones de forma primordial en un momento procedimental concreto: la entrevista que se desarrolla tras el procedimiento de liquidación con la finalidad de discutir los hechos controvertidos y la calificación jurídica de los datos comprobados por la Inspección y sus consecuencias tributarias («Schlussbesprechung») (par. 201 AO)<sup>23</sup>. Junto a esta manifestación, es posible apreciar de forma clara el acuerdo recogido en el par. 364a AO, que prevé la posibilidad de que la Administración fije un emplazamiento para intentar solucionar con el contribuyente la controversia que ha llevado a éste a interponer un recurso administrativo, con el propósito de evitar la resolución unilateral de la reclamación, lo que abriría las puertas de los Tribunales jurisdiccionales al particular.

En Italia, tras una variable tradición legislativa, el Decreto Ley de 30 de septiembre de 1994, n.º 564<sup>24</sup>, ha recogido dos figuras jurídicas concertadas, la rectificación con la conformidad del contribuyente o concordato individual (arts. 2-bis, 2-ter y 2-sexies) y el concordato de masa o colectivo (art. 3)<sup>25</sup>.

Por su parte, en Francia, el Consejo de Estado apuntó, en su Informe de 4.2.1993 «Régler autrement les conflits: conciliation, transaction, arbitrage en matière administrative», la necesidad de establecer métodos alternativos al recurso judicial, destacando los procedimientos de conciliación, transacción y arbitraje, así como la importancia del recurso previo<sup>26</sup>. Este órgano señala cinco

razones que recomiendan la utilización de medidas concordadas, entre las que sobresalen, a nuestros efectos, la preocupación por la prevención de los litigios contenciosos, la inquietud sobre la equidad y el acortamiento del tiempo y el intento de aproximar la Administración a sus usuarios (pp. 14 y ss., y 74 y ss.). Ya en 1988, la Société française de Droit fiscal recogía una somera evolución de las medidas encaminadas a la búsqueda de un acuerdo con el obligado tributario y reconocía la expresa voluntad del entonces Director General de Impuestos en ese país de utilizar transacciones con la finalidad de evitar que el conflicto llegara a las instancias jurisdiccionales<sup>27</sup>. El afán conciliador que impregna las relaciones entre el particular y la Hacienda Pública llega al punto de que se prevé la posibilidad de recurrir a instancias mediadoras (art. L.59 Livre des procédures fiscales, que menciona como órganos mediadores la «commission départementale des impôts directs et des taxes sur les chiffre d'affaires» y la «commission départementale de conciliation»), si el contribuyente no se adhiere a la deuda tributaria fijada por la Administración (art. L.57 del Livre des procédures fiscales).

Por último, hay que destacar la Recomendación emitida por el Comité de Ministros del Consejo de Europa de 16 de septiembre de 1986, relativa a las medidas dirigidas a prevenir y reducir la sobrecarga de trabajo de los Tribunales. En dicho documento se invita a los Estados miembros a compaginar la puesta a disposición de los jueces de los medios oportunos con la utilización de mecanismos de composición no jurisdiccionales, tanto con anterioridad al proceso como insertos en él, con la finalidad de evitar la violación del derecho de todo ciudadano a ver atendido su caso en un tiempo razonable, según dispone el art.6 de la Convención Europea de Derecho Humanos.

Volviendo a la delimitación conceptual, la terminación convencional del procedimiento tributario puede producirse a través de diversos contratos de Derecho público: los contratos de fijación, los de contraprestación y los acuerdos modales. De entre ellos nosotros nos ocuparemos exclusivamente de los primeros y, en concreto, de las transacciones.

La transacción, en cuanto convenio de fijación, tiene su causa en la eliminación de una incertidumbre. Esta característica la delimita del resto de negocios jurídicos que acabamos de mencionar. Por el momento nos basta con señalar que la existencia de dicha incertidumbre constituye presupuesto esencial de las transacciones, de forma que sólo se encuentra legitimada la celebración de estos convenios cuando tengan por objeto una cuestión de hecho o de derecho sobre la que recae una controversia.

<sup>22</sup> EICH, A., *Die tatsächliche Verständigung im Steuerverfahren und Strafverfahren*. Dr. Otto Schmidt Verlag, Colonia, 1992, p. 45. En contra, MARTENS, J., «Vergleichsvertrag im Steuerrecht?», *StuW*, n.º 2/1986, p. 98, para quien la ausencia de admisión explícita de los contratos públicos en el Derecho Tributario significa una intención del legislador de excluir de este ámbito la posibilidad de su realización.

<sup>23</sup> SCHICK, W., Comentario al par. 201 AO, núm. 13 y ss., en HÜBSCHMANN y otros, *Kommentar zur Abgabenordnung und Finanzgerichtsordnung*, 10.ª ed., Otto Schmidt, Colonia, 1991; SEER, R., *Contratos, convenios...*, cit., p. 139; del mismo autor, *Verständigungen in Steuerverfahren*, T. I., Habilidadación inédita, Colonia, 1996, pp. 11 y ss.

<sup>24</sup> Posteriormente convertido, con modificaciones, en la Ley de 30 de noviembre de 1994, n.º 656.

<sup>25</sup> Este precepto se encuentra modificado por el Decreto-Ley 9-8-1995, convertido con modificaciones en la Ley 18-10-1995, n.º 427. Existe un Reglamento que lo desarrolla, de 13-4-1995, n.º 177.

<sup>26</sup> Conseil d'Etat, *Régler autrement les conflits: conciliation, transaction, arbitrage en matière administrative*, La documentation française, París, 1993. Véase, sobre la participación de los administrados en la toma de decisiones de la Administración francesa, DELAUNAY, B., *L'amélioration des rapports entre l'Administration et les administrés*, LGDJ, París, 1993, pp. 34 y ss.; y, en Derecho Tributario, TREMEUR, H., *La politique publique du contrôle fiscal*, Economica, París, 1992, pp. 195 y ss.

<sup>27</sup> MALLIEU-LASSUS, M., «La prévention du contentieux», en *L'amélioration des rapports entre l'Administration fiscales et les contribuables*, Actes du colloque de la Société française de Droit fiscal, Orleans, 15 y 16 de septiembre de 1988. Publicado en Collection Université d'Orleans, Orleans, 1989, pp. 235 y ss.



Las autoridades tributarias sufren muy frecuentemente incertidumbres tanto en relación a los hechos que investigan como al Derecho que tienen que aplicar. La cada vez mayor complejidad de las operaciones financieras y del ordenamiento jurídico puede provocar que los órganos administrativos sean incapaces de determinar los acontecimientos tal como fueron o de encontrar la solución unívoca deseada por la norma. En estos supuestos, ni la emisión de una resolución unilateral ni el acuerdo garantizan la corrección de la decisión. Y el convenio presenta la ventaja de la paz jurídica que aporta, como consecuencia de su naturaleza vinculante para la Hacienda Pública y, a diferencia del acto administrativo, para el obligado tributario. Incluso nuestra jurisprudencia ha admitido la vinculatoriedad de los convenios de fijación del importe de los tributos, aunque sin plantearse su licitud (STS 20-3-1986, en relación a la tasa de recogida de basuras).

Frente a ello, los contratos de contraprestación se encuentran dirigidos al mero intercambio de concesiones entre la Administración tributaria y el particular. Mediante este acuerdo las partes cuantifican una obligación tributaria sobre cuyos elementos no recae ninguna incertidumbre<sup>28</sup>. En la legislación pueden encontrarse ejemplos; así, el art. 221.5 del ya derogado Texto Refundido de Disposiciones de Régimen Local, según el cual «en el caso de que un contribuyente efectúe aportación a la realización de una obra o servicio sujeta a compensación con las cuotas que estuviere obligado a satisfacer por razón de la misma, sólo tendrá la consideración de subvención el exceso de la aportación sobre éstas últimas (...)».

Es necesario aclarar igualmente que el presente trabajo se centra en las transacciones sobre la propia obligación tributaria. Esto significa que también excluiríamos del estudio los pactos sobre cuestiones formales, que se producen sobre todo en los procedimientos de inspección y de recaudación y que se limitan a establecer la forma de cumplimiento de la obligación tributaria<sup>29</sup>. Como supuestos concretos pueden citarse: la negociación de un aplazamiento o fraccionamiento del pago del tributo, el momento de las comparecencias o la admisión de la satisfacción de la deuda tributaria a través de la cesión de objetos de arte.

Asimismo, también quedan excluidos de nuestro trabajo los pactos en torno a la propia existencia de la obligación tributaria, a su nacimiento. Los negocios jurídicos sobre esta materia son ilícitos<sup>30</sup>. Hay que tener presente, sin embargo, la dificultad de delimitar la controversia sobre la producción del presupuesto de hecho de la obligación tributaria y la relativa a la calificación que le dé el orde-

namiento jurídico. El pacto sólo debe estar permitido en el segundo supuesto, ya que se trata de aclarar una inseguridad en torno al sentido de la ley<sup>31</sup>.

Como decimos, las transacciones se celebran con la finalidad, a diferencia de los contratos de contraprestación, de dar por concluida una controversia entre las partes. Dicha polémica se resuelve mediante el otorgamiento de prestaciones por parte de ambos intervinientes. Y es, precisamente, la concurrencia de concesiones mutuas lo que diferencia las transacciones de otros contratos de fijación, como la renuncia o el allanamiento. La ausencia de intervención de un tercero marca su diversidad con la mediación o la conciliación y, en último lugar, su carácter autocompositivo lo separa del arbitraje.

Por otra parte, es importante señalar que la terminación transaccional tiene como finalidad la configuración del acto de liquidación. Frente a la posibilidad general de que los contratos de Derecho público sean alternativos o preparatorios de la resolución que pone fin al procedimiento<sup>32</sup>, en Derecho Tributario sólo puede producirse el segundo tipo de convenios, que se caracterizan por prede-terminar parte del contenido del acto de liquidación, sin sustituirlo. Ello es debido a que la potestad liquidatoria ha de manifestarse siempre mediante acto administrativo (art. 124 LGT), como consecuencia de la doble posición que ostenta la Administración respecto al crédito tributario, en el sentido de que frente al particular goza de un derecho de crédito y en relación al ordenamiento jurídico tiene el deber de proceder a la imposición cuando se den los presupuestos fijados legalmente<sup>33</sup>. Pero esto no conlleva la imposibilidad, desde un punto de vista procesal, de insertar otras actuaciones definitivas en el procedimiento tributario que tengan un carácter preparador del acto de liquidación<sup>34</sup>.

La anterior constatación no significa que en todo caso se produzca un acto de liquidación; por el contrario, es muy frecuente que éste no llegue nunca a emitirse, debido a la generalización del sistema de autoliquidaciones. Así, por ejemplo, puede citarse el supuesto de un pacto previo sobre precios de transferencia entre empresas vinculadas (art. 16.6 LIS), de acuerdo con el cual el sujeto pasivo debe realizar su autoliquidación por el Impuesto sobre Sociedades, que puede no ser comprobada nunca por la Administración.

Para concluir, sólo nos queda reiterar la sistemática expositiva de este trabajo, que se divide en dos grandes bloques. El primero se dirige a la comprensión de la figura transaccional como medio de finalización del procedimiento tributario, examinando su concepto, la existencia de principios generales del Derecho

<sup>31</sup> RAMALLO MASSANET, J., *La eficacia de la voluntad...*, cit., p. 242.

<sup>32</sup> MENÉNDEZ REXACH, A., «Procedimiento administrativo, finalización y ejecución», en LEGUINA VILLA, J., y SÁNCHEZ MORÓN, M., dir., *La nueva Ley de régimen jurídico de las Administraciones públicas y del procedimiento administrativo común*, Ed. Tecnos, Madrid, 1993, p. 262.

<sup>33</sup> RAMALLO MASSANET, J., *La eficacia de la voluntad...*, cit., p. 244.

<sup>34</sup> PALAO TABOADA, C., *Naturaleza y estructura del procedimiento de gestión...*, cit., pp. 40 y ss.

<sup>28</sup> Estos convenios se encuentran admitidos por la jurisprudencia en las SsTS 26-4-1980, 8-6-1992 y 16-11-1993, entre otras. Véase también el Dictamen del Consejo de Estado de 24-5-1978. En la doctrina, RAMALLO MASSANET, J., *La eficacia de la voluntad...*, cit., pp. 230 y ss.

<sup>29</sup> RAMALLO MASSANET, J., *La eficacia de la voluntad...*, cit., p. 93.

<sup>30</sup> SAINZ DE BUJANDA, F., *Hacienda y Derecho*, T. IV, Instituto de Estudios Políticos, Madrid, 1966, en especial, pp. 162 y ss.

o específicos del ordenamiento jurídico-tributario limitativos de la recepción de esta figura en el Derecho Tributario, así como su régimen jurídico (capítulos I, II y III). La segunda parte, se centra en el concreto estudio de las posibles manifestaciones de este contrato en el Derecho Tributario español (capítulo IV).

Resulta conveniente adelantar una definición de finalización transaccional del procedimiento tributario: actuaciones que se insertan en las diversas fases del procedimiento tributario e, incluso, fuera de éste, y provocan la fijación de la obligación tributaria a través de la búsqueda común por parte de los intervinientes de la eliminación de una situación de litigio existente respecto a los presupuestos fácticos o jurídicos relativos a la relación jurídico-tributaria, mediante el otorgamiento de recíprocas concesiones<sup>35</sup>.

La exposición de este concepto genérico —elaborado, repetimos, a partir del estudio del régimen jurídico de las concretas instituciones existentes en Derecho español— resulta imprescindible para crear un modelo al que comparar las figuras jurídicas que parecen posibilitar una negociación entre la Administración y el particular en torno a las cuestiones, de hecho o de derecho, que componen la obligación tributaria.

## CAPÍTULO I

# CONCEPTO Y DELIMITACIÓN DE LA TERMINACIÓN TRANSACCIONAL DEL PROCEDIMIENTO TRIBUTARIO

---

<sup>35</sup> La confusión existente respecto a la naturaleza jurídica de los convenios tributarios queda reflejada en la falta de precisión de algunos autores al estudiar esta materia. Así, por ejemplo, GIULIANI FONROUGE, C. M., *Derecho financiero*, vol. I, 5.ª ed., Ediciones Depalma, Buenos Aires, 1993, pp. 527 y ss., contrapone diversas tesis sobre este tema: las que se decantan por su consideración de transacción, de contrato de Derecho público o de negocio jurídico de fijación. A este autor puede oponérsele que estas calificaciones no son excluyentes entre sí. Un convenio entre la Administración y el contribuyente respecto a los elementos de la deuda tributaria puede ser, al mismo tiempo, un negocio jurídico de determinación, por su causa (en concreto, una transacción, debido a la existencia de contraprestaciones); y un contrato de Derecho público, como consecuencia del objeto del negocio.



## I. INTRODUCCIÓN

Como hemos explicado en la Introducción preliminar, la inexistencia en el ordenamiento jurídico español de una noción de «terminación transaccional del procedimiento tributario» nos ha obligado a formular un concepto a través del estudio de las instituciones de Derecho Tributario español que presentan características comunes.

Así, se llega a la conclusión de que la terminación transaccional del procedimiento tributario se alcanza a través de la realización de actuaciones que presentan notas contractuales. Dicha calificación como contratos deriva de la conjunción de voluntades que se produce entre la Hacienda Pública y el obligado tributario, que origina el surgimiento de efectos vinculantes para ambos intervinientes. Esta característica diferencia claramente, como posteriormente analizaremos, las instituciones que dan lugar a la finalización convencional del procedimiento (como los acuerdos previos sobre precios de transferencia, cuyo carácter vinculante se prevé por el art. 24.1 RIS) de los actos administrativos (por ejemplo, el acto de liquidación aunque recoja la conformidad del particular, respecto de la cual no existe vinculación para la Administración, lo que excluye su naturaleza contractual —art. 60.2 RGIT).

De forma más específica, la terminación transacción del procedimiento tributario puede clasificarse en dos sentidos, según se tome como referencia el objeto del contrato o su causa. Desde el primer punto de vista, pertenece a los contratos de Derecho público, por el objeto sobre el que recae: la relación jurídico-tributaria.

Teniendo en cuenta su causa, es un contrato autocompositivo, pues se dirige a la resolución de una controversia sobre un elemento de la obligación tributaria a través del otorgamiento de contraprestaciones, de manera que ambas partes se vinculan a respetar el contenido del pacto. La naturaleza compositiva marca la diferencia con los contratos de Derecho público de contraprestación, cuya finalidad no es la eliminación de una incertidumbre, sino el mero intercambio de bienes o derechos. Y, por último, la solución de dicha incertidumbre mediante la cesión mutua de prestaciones distingue las transacciones de los negocios jurídicos compositivos unilaterales, en los que sólo uno de los intervinientes cede y, en consecuencia, únicamente él queda vinculado.

## II. NATURALEZA CONTRACTUAL DE LAS ACTUACIONES CONDUCTENTES A LA TERMINACIÓN TRANSACCIONAL DEL PROCEDIMIENTO TRIBUTARIO

Con carácter previo a la fundamentación de la naturaleza contractual de la terminación convencional del procedimiento, es necesario aclarar la posibilidad de que se celebren contratos en Derecho Tributario. No resulta ésta una cuestión baladí, pues el rechazo al carácter contractual de aquella institución puede partir, en gran medida, de una postura que se oponga a la manifestación de la voluntad administrativa a través de un negocio jurídico bilateral.

En efecto, la posibilidad de que una actuación tributaria tenga forma contractual ha sido negada tradicionalmente por la doctrina española, en una postura, cada vez más minoritaria, que se manifiesta en contra de la posibilidad de que la Administración lleve a cabo negocios jurídicos con los ciudadanos sobre el ejercicio de su potestad tributaria a través de la determinación conjunta de las cuestiones fácticas y jurídicas que componen la obligación tributaria. Incluso cuando se defiende la conveniencia de tener en cuenta la voluntad del obligado tributario a este respecto en determinados supuestos se niega a estas «conversaciones» carácter contractual.

Esta oposición conecta con la tesis que en su día se mantuvo contraria a la existencia de figuras jurídicas con naturaleza contractual en el Derecho público<sup>36</sup>. Sin embargo, la posterior evolución que en este último ámbito se ha desarrollado hasta admitir la existencia de los denominados contratos de Derecho público<sup>37</sup> no ha tenido ninguna repercusión en el Derecho Tributario, como demuestra el hecho de que en España, frente al reconocimiento de actuaciones concordadas en el procedimiento administrativo (art. 88 LRJAPyPAC), no existe un pronunciamiento similar dentro del campo de las relaciones tributarias<sup>38</sup>.

<sup>36</sup> Así se manifestaron MAYER, O., «Zur vom öffentlich-rechtlichen Vertrag», *AöR*, 3, 1888, pp. 1 y ss.; ROMANO, S., *Principii di Diritto Amministrativo Italiano*, 3.ª ed., Società Editrice Libreria, Milán, 1912; CADALBERT, «La natura giuridica del concordato tributario», *Riv. dir. fin.*, 1940, II, p. 57; COCIVERA, B., *Il concordato tributario*, Società Editrice Libreria, Milán, 1948, pp. 57 y ss.

<sup>37</sup> Fue en Alemania (LABAND, P., *Das Staatsrecht des Deutschen Reiches*, I, 5.ª ed., Tübingen, 1911, pp. 166 y ss.) donde se reconoció por primera vez la existencia de contratos en el Derecho público sobre la base de la evolución de las concepciones en torno a la naturaleza de la relación entre el funcionario y el Estado, que era configurada como contractual. Respecto a la literatura italiana sobre el tema, véase BERLIRI, A., *Principios de Derecho Tributario*, vol. III (traducción, estudio preliminar y notas por C. Palao Taboada), Editorial de Derecho Financiero, Madrid, 1973, p. 222.

<sup>38</sup> Como explica ZORNOZA PÉREZ, J. J., ¿Qué podemos aprender de las experiencias comparadas? Admisibilidad de los convenios, acuerdos y otras técnicas transaccionales en el Derecho Tributario español, en AA.VV., *Convención...*, cit., pp. 162 y ss. (también publicado en *CT*, 1996, pp. 121 y ss.), la ausencia en nuestro país de una reflexión en torno a la admisibilidad de los convenios entre la Administración tributaria y el ciudadano es consecuencia de la experiencia negativa de las evaluaciones globales de bases impositivas y de los convenios de fijación de cuotas, que ha conducido a una «sacralización» del principio de indisponibilidad del crédito tributario.

Sin embargo, en nuestra opinión, no existe ninguna especialidad en el ámbito fiscal que justifique el rechazo de aquellas figuras negociales. No hay que partir de posturas apriorísticas, sino examinar la doctrina criticada para llegar a la conclusión de la superación de sus propias premisas.

Como punto de arranque es necesario recalcar que la verificación de si la actuación administrativa puede adoptar la forma contractual sólo se puede realizar constatando la concurrencia en ella de las notas y esencia que son propias de todo contrato.

### A) EL CONTRATO COMO CONCEPTO UNITARIO

En este sentido, frente a la postura minoritaria que defiende que el contrato de Derecho público constituye «una genuina elaboración del Derecho administrativo que (...) sólo coincide con el contrato civil en el núcleo consensual generador de los efectos entre las partes»<sup>39</sup>, la mayoría de la doctrina mantiene la opinión de que el contrato es una institución jurídica común al Derecho privado y al público; un supraconcepto, aplicable a todos los campos jurídicos<sup>40</sup>.

<sup>39</sup> MONEDERO GIL, J. I., *Doctrina del contrato del Estado*, IEF, Madrid, 1977, pp. 292 y ss.; ALBIÑANA GARCÍA-QUINTANA, C., Los convenios como tercera categoría de los contratos del Estado, en *Homenaje a José Antonio García-Trevijano Fos*, Colegio Universitario de Estudios Financieros-Instituto de Estudios de Administración local, Madrid, 1982, p. 458. Fuera de nuestro país, CARNELUTTI, F., «Contrato e diritto pubblico», *Riv. dir. pubb.*, 1929, I, pp. 659 y ss., según el cual el contrato de Derecho público consistía en la combinación de una resolución con un negocio. Como expone GIANNINI, A. D., *Instituciones de Derecho Tributario*, Tomo III, F. Sainz de Bujanda, tr., Editorial de Derecho Financiero, Madrid, 1957, p. 207, «las observaciones de CARNELUTTI confirman que cuando se habla de un contrato de Derecho público como de un negocio bilateral sustancialmente distinto al contrato de derecho privado, se está en presencia, en realidad, de dos actos jurídicamente diferentes, aunque concurren armónicamente para la consecución de un determinado resultado práctico».

<sup>40</sup> GARCÍA DE ENTERRÍA, E., «La figura del contrato administrativo», *RAP*, n.º 41, 1963, p. 115; CASSAGNE, J. C., «Los contratos de la Administración Pública», *RAP*, n.º 78, 1975, p. 415; BASSOLS COMA, M., «Consideraciones sobre los convenios de colaboración de la Administración con los particulares para el fomento de actividades económicas privadas de interés público», *RAP*, n.º 82, 1977, p. 78; COSCULLUELA MONTANER, L., *Manual de Derecho administrativo*, 7.ª ed., Cívitas, Madrid, 1996, p. 375. En la doctrina privada, Díez-PICAZO Y PONCE DE LEÓN, L., *Fundamentos del Derecho civil patrimonial*, Tomo I, 4.ª ed., Cívitas, Madrid, 1993, p. 122. En la jurisprudencia destacan las SsTS 2-2-1978, 10-10-1979, 11-5-1982 y 7-11-1983. Entre los autores extranjeros, APELT, W., «Der verwaltungsrechtliche Vertrag», *AöR*, tomo 84, 1959, pp. 57 y ss.; FORSTHOFF, E., *Tratado de Derecho administrativo*, IEP, Madrid, 1958, p. 379; SALZWEDEL, J., *Die Grenzen der Zulässigkeit des öffentlich-rechtlichen Vertrages*, Walter de Gruyter, Berlín, 1958, p. 29; HAUSEISEN, F., «Unterschiede in den Bindungswirkungen von Verwaltungsakt, öffentlich-rechtlichem Vertrag, gerichtlichem Vergleich und Urteil», *NJW*, 1963, p. 1331; MAYER, F., y KOPP, F., *Allgemeines Verwaltungsrecht*, 5.ª ed., Booberg, Stuttgart, 1985, p. 258; SONTHEIMER, J., *Der verwaltungsrechtliche...*, cit., p. 17; VIRGA, P., Voz Teoria generale del Contratto di Diritto Pubblico, en *Enciclopedia del Diritto*, IX, Giuffrè Editore, 1961, p. 980; JEZE, G., *Principios generales del Derecho administrativo*, T. III, Depalma, Buenos Aires, 1949, pp. 313 y ss.; BASSA-

En definitiva, el contrato de Derecho público no es más que una manifestación del concepto general, cuyo enclave en el Derecho público no le otorga ninguna peculiaridad en cuanto a su naturaleza jurídica. Así, el contrato se define por nuestro Código civil (Derecho común, art. 4.3 Cc) como la «conjunción de los consentimientos de dos o más personas con la finalidad de ser fuente de obligaciones entre ellas»<sup>41</sup>.

La constatación del carácter general del concepto de contrato es la base imprescindible para un posterior estudio del régimen jurídico de la terminación transaccional del procedimiento tributario, que está impregnado de los principios existentes en el Derecho contractual privado, si bien siempre con las particularidades provenientes de su inserción en el ámbito jurídico-público.

Tradicionalmente, la doctrina ha negado la posibilidad de atribuir naturaleza contractual a las actuaciones concordadas llevadas a cabo por la Administración y el ciudadano debido a la ausencia de las características propias del contrato en aquellas actuaciones: la igualdad de las partes y la autonomía de su voluntad respecto al contenido de aquél<sup>42</sup>. Fue OTTO MAYER el autor más representativo de esta corriente. En su opinión, cuando la voluntad de las partes recaía sobre un objeto público no concurría ni la requerida autonomía de la voluntad de las par-

NI, C., Comentario al art. 11, en ITALIA, V., y BASSANI, M., coord., *Procedimiento amministrativo e diritto di accesso ai documenti*, Giuffrè Editore, Milán, 1991, pp. 246 y ss.

Respecto al problema de la diferente naturaleza del contrato administrativo frente al civil, véase PARADA VÁZQUEZ, J. R., *Derecho administrativo I. Parte general*, 8.ª ed., Marcial Pons, Madrid, 1996, pp. 349 y ss., quien expone el carácter unitario de ambas manifestaciones contractuales, consistiendo su dualidad en una mera cuestión procesal. En este sentido, analiza la «crisis de la concepción sustancialista del contrato administrativo», JIMÉNEZ-BLANCO, A., en PAREJO ALFONSO, L., y otros, *Manual de Derecho administrativo*, vol. 1, 4.ª ed., Ariel Derecho, Barcelona, 1996, pp. 631 y 632. Respecto a la evolución histórica que desembocó en la pretendida sustantividad del contrato administrativo frente al privado, cfr., GARCÍA DE ENTERRÍA, E., «La figura del contrato...», *cit.*, pp. 99 y ss.

<sup>41</sup> Díez-PICAZO Y PONCE DE LEÓN, L., *Fundamentos...*, *cit.*, pp. 115 y ss., distingue tres conceptos de contratos: A) El supraconcepto, aplicable a todos los campos jurídicos y cuya definición hemos recogido en el texto (en concreto Díez-PICAZO expone el concepto legislativo de contrato como conjunción de las dos siguientes notas: a) Consentimiento común de dos o más personas, y b) Del contrato deriva siempre la creación de una obligación que tiene la fuerza de ley entre las partes); B) Un concepto de contrato limitado al Derecho privado, que comprende todos los negocios jurídicos bilaterales de Derecho privado y, en consecuencia, tanto los de Derecho patrimonial como los de Derecho de familia o de sucesiones; C) Por último, el concepto de contrato se limita a los negocios jurídicos bilaterales que inciden sobre relaciones jurídicas de naturaleza patrimonial (p. 89). También, LAUBADERE, A. de, *Traité théorique et pratique des contrats administratifs*, vol. I, Librairie générale de Droit et de Jurisprudence, París, 1983, pp. 7 y ss.

<sup>42</sup> Debido a la vinculación inherente entre el tratamiento de la naturaleza jurídica de los contratos de Derecho público y de los convenios tributarios —pues estos últimos se insertan, debido a su objeto, dentro de aquéllos—, creemos conveniente analizar en el curso de nuestro estudio, basado y encaminado lógicamente al Derecho Tributario, los diversos planteamientos doctrinales y jurisprudenciales que alrededor del carácter contractual de las relaciones de la Administración común con los ciudadanos se han ido forjando.

tes ni la paridad jurídica exigibles a todo contrato, debido a la naturaleza de subordinación de las relaciones existentes entre la Administración y los ciudadanos<sup>43</sup>. En este sentido —proseguía el autor alemán—, si el Estado contrata en pie de igualdad con el ciudadano se está realizando un contrato de Derecho privado; si, por el contrario, se relaciona con él desde una posición de superioridad nos enfrentaremos a una actuación de diferente naturaleza. Dentro de este último supuesto se integraban los así llamados contratos de Derecho público, los cuales, consistían, en su opinión, en meros actos administrativos condicionados. Estos actos fueron calificados como «actos administrativos de sumisión» («Verwaltungsakten auf Unterwerfung»), esto es, «actos administrativos unilaterales que requieren para su validez la previa conformidad del destinatario»<sup>44</sup>. Como se aprecia, según el planteamiento de MAYER aquellas actuaciones no constituían contratos, pues la voluntad del administrador no era un requisito de existencia, sino que era un mero requisito necesario para que la Administración pudiera actuar lícitamente dentro de la esfera protegida por la reserva de ley.

Por lo que respecta a la segunda característica esencial en los contratos, y que faltaba en las actuaciones administrativas: la autonomía de la voluntad, se negaba su concurrencia, puesto que la Administración sólo podía llevar a cabo las actuaciones que le ordenara la ley; mientras que el particular no tenía más posibilidades que aceptar o rechazar la situación propuesta<sup>45</sup>. En contra de esta postura se manifestó LABAND<sup>46</sup>, a cuyo parecer el Estado tenía la potestad de actuar tanto a través de formas coactivas como mediante fórmulas concertadas: «Cuando se afirma que el Estado no puede celebrar un contrato con los ciudadanos (en sentido civilista) porque no se encuentra en igual posición que él, sino sobre él, no es un argumento fundado. ¡Justo lo contrario! Porque el Estado está en superioridad puede utilizar todas las formas jurídicas según su discrecionalidad, que le parezcan útiles (...)».

<sup>43</sup> MAYER, O., «Zur Lehre vom öffentlich-rechtlichen...», *cit.*, pp. 1 y ss. En Italia, la doctrina negadora de los contratos en Derecho público estuvo encabezada por ROMANO, S., *Principii...*, *cit.*, pp. 56 y ss., que limita la incidencia de la voluntad del particular a un mero presupuesto del acto administrativo, y VIRGA, P., *Voz Teoria generale del contratto...*, *cit.*, p. 980, según el cual «no puede darse el entrecruzamiento de facultades heterogéneas como son, por un lado, los derechos subjetivos del particular, y por el otro, las prerrogativas de la Administración pública». Apesar del tenor de sus palabras, este último autor no excluía la voluntad del ciudadano del procedimiento administrativo, sino que le atribuía un mero carácter de requisito de eficacia. Sobre la teoría de la relación jurídico-tributaria como una relación de poder, véase BAYONA DE PEROGORDO, J. J., y SOLER ROCH, M. T., *Derecho Financiero*, I, Librería Compás, Alicante, 1989, pp. 83 y ss.

<sup>44</sup> Según definición de GARCÍA DE ENTERRÍA, E., «La figura del contrato...», *cit.*, pp. 104 y 105.

<sup>45</sup> Respecto a la preponderancia absoluta de la voluntad administrativa que provocaba la imposibilidad de celebrar un contrato con ella, PEQUINOT, G., «Contribution à la théorie générale du contrat administratif», tesis doctoral, Montpellier, 1945 (*cit.* por CAILLOSE, J., «Sur la progression en cours...», *cit.*, p. 105, nota 1).

<sup>46</sup> LABAND, P., «Besprechung von: O. Mayer, Theorie des französischen Verwaltungsrechts», *AöR*, t. 2, 1887, p. 156.

Un avance muy importante hacia el reconocimiento de la existencia de los contratos en Derecho administrativo, aunque todavía sin aceptarlos, representó la teoría del «acto administrativo bilateral» de W. JELLINEK<sup>47</sup>. Este autor concibió, con la finalidad de explicar la innegable importancia que la voluntad del particular tiene respecto a determinadas actuaciones del ente público, un acto en el que la colaboración de aquél era requisito de constitución<sup>48</sup>.

En la actualidad, ya no puede rechazarse la posibilidad de que la Administración tributaria manifieste su voluntad de forma contractual basándose en la ausencia de las notas esenciales de los contratos civiles. Y ello por dos motivos: a) en primer lugar, la evolución de las relaciones entre la Administración y los particulares, que ha desembocado en la consideración de igualdad entre ellos; y b) el replanteamiento de los principios del propio contrato civil, respecto del cual ya no se exige la autonomía de la voluntad, por lo que la falta de soberanía sobre las posiciones respectivas<sup>49</sup> no puede utilizarse como argumento contra los con-

<sup>47</sup> JELLINEK, W., *Verwaltungsrecht*, 3.ª ed., Lehrmittel-Verlag, Colonia, 1948, p. 252. En Francia, el autor que rompió con las tesis contrarias a la existencia de contratos en Derecho público fue MIELE, G., *La manifestazione di volontà del privato nel Diritto amministrativo*, Studi dell' Instituto di Diritto pubblico e legislazione sociale della R. Università di Roma, Anonima Romana Editoriale, Roma, 1931, para quien la figura contractual en el Derecho administrativo surge a través de la realización de dos actos diversos, uno de la Administración y otro del particular, pero correspondientes entre sí y recíprocamente integrados. De esta forma, la Administración ostenta un poder discrecional para elegir la forma de exteriorización de su voluntad, esto es, a través de un acto unilateral o de un acuerdo (p. 48).

<sup>48</sup> Sin embargo, JELLINEK no negó la existencia de los actos administrativos de sumisión, sino que creó una figura paralela en la que la voluntad del ciudadano tenía mayor repercusión, atribuyendo a ambos institutos ámbitos de actuación diversos. El ejemplo por excelencia de un acto administrativo bilateral lo constituía, en opinión de este autor, la aceptación de la condición de funcionario (pp. 250 y 251). Junto a ello, un acto de sumisión sería aquel acto respecto del cual, si bien normalmente la Administración ostenta potestad para dictarlo unilateralmente, en supuestos especiales necesita de la aceptación del particular; si falta ésta el acto es ilícito, pero eficaz. En concreto, respecto de la disponibilidad por parte de la Administración sobre el crédito tributario (potestad reconocida, en aquel tiempo, por el par. 76 AO) cuando el particular manifestara su consentimiento se pronunciaba JELLINEK en un sentido favorable a su consideración de acto administrativo de sumisión, pues si faltara aquella aceptación del obligado tributario el acto sería ilícito (es decir, impugnabile), pero eficaz. En España, la tesis del acto bilateral fue seguida por FERNÁNDEZ DE VELASCO, R., «Relaciones jurídicas bilaterales de origen no contractual», *Revista General de Legislación y Jurisprudencia*, T. 144, 1924.

Posteriormente, la denominación de «acto administrativo bilateral» fue muy criticada, porque se consideró que estaba en contradicción con la naturaleza del acto administrativo que necesariamente es unilateral. En este sentido, BASSOLS, M., «Consideraciones sobre los convenios...», *cit.*, p. 87, y GARRIDO FALLA, F., *Tratado de Derecho administrativo. Parte general*, vol. II, 9.ª ed., Ed. Tecnos, 1989, p. 37, explican cómo, debido a las críticas surgidas contra la denominación «acto administrativo bilateral» dicho término ha evolucionado hasta el actual «acto administrativo necesitado de coadyudante», figura creada por FORSTHOFF, E., *Tratado...*, *cit.*, p. 297.

<sup>49</sup> Sobre la ausencia del principio de autonomía de la voluntad en el Derecho Tributario, véase BAYONA DE PEROGORDO, J. J., y SOLER ROCH, M. T., *Derecho Financiero...*, *cit.*, II, p. 25.

tratos de Derecho público pues se trata de una característica que ya no es reclamada ni siquiera en relación a los contratos de Derecho privado.

En referencia a la primera nota, la posición de la Hacienda Pública y del particular en la relación tributaria se ha visto modificada como consecuencia del cambio sufrido en las relaciones Estado-ciudadano, de tal forma que actualmente se constata la igualdad entre ellos como consecuencia de la sujeción a la ley por ambos.

Las tesis nacidas a finales del siglo pasado que proclamaban la desigualdad entre la Administración y el obligado tributario, y, por lo tanto, la imposibilidad de celebrar contratos en el Derecho público, eran consecuencia lógica del entorno político en el que surgieron. La desigualdad de las partes derivaba de la supremacía que ostentaba el poder público debido a la tutela que había de desempeñar respecto al interés público, en contra de la defensa de los intereses individuales que los ciudadanos llevaban a cabo; ambos intereses eran irreconciliables. En el modelo de Derecho administrativo concebido por MAYER rezuma la consideración de este campo del ordenamiento jurídico como «un sistema de las formas jurídicas de ejercicio del poder de imperio estatal», así como la consiguiente concepción del acto administrativo como «una declaración de imperio perteneciente a la Administración, que determina para el súbdito lo que para él deba ser de Derecho en el caso concreto»<sup>50</sup>.

Sin embargo, tras la Primera Guerra Mundial se modifica la concepción de la Administración, que pasa de representar un papel no intervencionista a ostentar una función social activa<sup>51</sup> por la cual se compromete a alcanzar determinados objetivos. Para llevar a cabo esta función requerirá cada vez más la colaboración voluntaria de los administrados. El contrato de Derecho público constituye un instrumento muy adecuado a tales fines.

<sup>50</sup> En palabras de BAUER, H., «¿Transformación radical en la doctrina del Derecho administrativo?», *Documentación administrativa*, n.º 234, p. 136. Véase sobre este tema SÁNCHEZ MORÓN, M., La apertura del procedimiento administrativo a la negociación con los ciudadanos, en SÁNCHEZ MORÓN, M., y otros, *La apertura del procedimiento administrativo a la negociación con los ciudadanos en la Ley 30/1992 de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y Procedimiento Administrativo Común*, IVAP, Oñati, 1995, pp. 9 y ss. Entre los autores franceses, CAILLOSE, J., «Sur la progression...», *cit.*, pp. 90 y 91.

<sup>51</sup> Será APELT, W., *Der verwaltungsrechtliche Vertrag*, Scientia Verlag Aalen Leipzig, 1920, quien desterrará en ese período la polémica en torno a los contratos de Derecho público. Posteriormente este autor publicó «Der verwaltungsrechtliche...», *cit.*, pp. 249 y ss., donde expone las teorías más importantes que hasta el momento se habían elaborado en relación a estos negocios jurídicos; en concreto, las desarrolladas por Otto Mayer, Maz Imboden, Klaus Stern y Jürgen Salzwedel. En Italia, es GIANNINI, M. S., *El poder público*, L. Ortega Álvarez tr., Civitas, Madrid, 1991, pp. 141 y ss., quien destaca la «atenuación de los aspectos más autoritarios de la acción administrativa, como consecuencia de la aparición del Estado de pluralidad de clases y que provoca, entre otros factores, la apertura de los procedimientos administrativos a través de los módulos convencionales».

En efecto, la Administración ya no se encuentra hoy día en una posición de permanente antagonismo y superioridad frente al individuo, que deja de ser súbdito para convertirse en ciudadano<sup>52</sup>. La necesidad de diálogo entre ambos se corresponde con la concepción que la propia Constitución contiene respecto a la posición del ciudadano en el Estado. Por otro lado, existen materias, como los derechos fundamentales, respecto a los cuales el Estado no puede incidir si no cuenta con el consentimiento del particular, encontrándose éste en una posición de superioridad. La Administración sólo ostenta potestades de «imperium» allí donde el ordenamiento así lo haya dispuesto<sup>53</sup>, como ocurre en el ámbito de las relaciones jurídico-tributarias. Al mismo tiempo, las esferas del interés público y de los intereses particulares confluyen cada vez más a menudo, sosteniéndose actualmente que el interés público «no es otra cosa que el resultado de la composición de múltiples intereses individuales y colectivos existentes en la sociedad y cuya tutela, a partir de la voluntad democráticamente expresada por la ciudadanía, es asumida por los poderes públicos»<sup>54</sup>.

Por su parte, la propia Administración y el procedimiento administrativo han experimentado una transformación, que ha desembocado en la constatación de la necesidad de una actividad concordada en muchas ocasiones para conseguir un óptimo cumplimiento de sus funciones<sup>55</sup>.

En el concreto ámbito tributario, RODRÍGUEZ BEREJO<sup>56</sup> explica la evolución que ha sufrido la relación jurídico-tributaria, desde su consideración como una relación de poder hasta configurarse como una relación obligacional. Actualmente, la Hacienda Pública está tan sujeta al ordenamiento jurídico como el ciudadano; «de esta manera, aunque el tributo se basa en el poder de supremacía del Estado soberano, no es una relación de poder o de fuerza (“Abgabengewaltverhältnis”), porque “la fuerza tributaria frente al contribuyente solamente puede manifestarse dentro del marco del ordenamiento jurídico. El ciudadano debe el impuesto porque está previsto en la Ley y en la forma en que ésta lo regu-

la”<sup>57</sup>» (p. 235). En definitiva, la relación tributaria no se concibe ya como una relación de poder, sino como una relación obligacional, en la que ambos sujetos están en situación de igualdad desde la perspectiva de su sometimiento a la ley<sup>58</sup>.

Esta afirmación no debe hacernos olvidar la posición de superioridad que ostenta la Administración tributaria como consecuencia del papel de garante del bien común que le otorga el ordenamiento jurídico<sup>59</sup>. Sin embargo, esta característica no elimina la naturaleza contractual de las negociaciones que se realicen en torno a los elementos de la obligación tributaria, aunque sí determina el carácter de subordinación del contrato en los términos que serán expuestos en el epígrafe II de este capítulo.

Pero, como hemos apuntado, la admisión de los contratos en las relaciones jurídico-públicas no sólo deriva de la evolución experimentada por la Administración, sino también es consecuencia del replanteamiento del concepto de contrato en el Derecho civil, que ya no reclama la existencia de aquellas notas como elementos constitutivos de la figura contractual<sup>60</sup>. En efecto, actualmente no es posible negar la naturaleza contractual a las actuaciones administrativas debido a la ausencia de características cuya vigencia es negada en la actualidad por la propia doctrina civilista. Dicho de otro modo, los rasgos que se consideraban esenciales en todo negocio contractual y que faltaban en el convenio tributario se centraban en puntos que hoy día son rechazados como determinantes a este respecto en el Derecho privado: la igualdad de las partes intervinientes del contrato, la libertad que éstas ostentaban respecto a su contenido y la contraposición de intereses<sup>61</sup>.

En este sentido, hay que destacar que la existencia de nuevas estructuras socio-económicas y políticas en los países de nuestro entorno, derivadas

<sup>52</sup> BAUER, H., «¿Transformación...?», *cit.*, p. 136.

<sup>53</sup> PAREJO ALFONSO, L., *Crisis...*, *cit.*, pp. 104 y ss.

<sup>54</sup> DELGADO PIQUERAS, F., «Las nuevas conquistas del principio constitucional de participación: Terminación convencional del procedimiento y medios consensuales de solución de conflictos administrativos», *Revista jurídica de Castilla-La Mancha*, n.º 18, 1993, p. 223.

<sup>55</sup> BERTI, G., Il principio contrattuale nell'attività amministrativa, en AA.VV., *Scritti in onore di Massimo Severo Giannini*, vol. II, Ed. Giuffrè, Milán, 1988, pp. 47 y ss.; BAUER, H., «¿Transformación radical...?», *cit.*, p. 136. Hasta el propio acto administrativo unilateral ha sido objeto de una transformación, como lo prueba la modulación que de su naturaleza unilateral ha realizado la LRJAP y PAC en relación, en especial, a la quiebra de la autonomía anónima del acto administrativo, a la desaparición del silencio y del reforzamiento del carácter expreso del acto y a la creciente importancia de la voluntad del destinatario del acto. Así lo explica BETANCOR RODRÍGUEZ, A., De las disposiciones y actos administrativos, en AA.VV., *Comentarios a la Ley de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común*, Comunidad de Madrid, Consejería de Hacienda, Madrid, 1993, pp. 143 y ss.

<sup>56</sup> RODRÍGUEZ BEREJO, A., *Introducción...*, *cit.*, p. 200 y ss.

<sup>57</sup> En palabras de HENSEL, *Diritto Tributario*, D. Jarach, tr., Giuffrè, Milán, 1956 (cit. por Rodríguez Berejo, A., *Introducción...*, *cit.*, p. 235). Con anterioridad, NAWIASKY, H., *Cuestiones fundamentales...*, *cit.*, pp. 52 y ss.

<sup>58</sup> Véase, al respecto, BAYONA DE PEROGORDO, J. J., y SOLER ROCH, M. T., *Derecho Financiero...*, *cit.*, p. 18.

<sup>59</sup> NAWIASKY, H., *Cuestiones fundamentales...*, *cit.*, pp. 52 y ss.; VALDÉS COSTA, R., «Principio de igualdad de las partes de la relación jurídica tributaria», *REDF*, 1992, n.º 73, pp. 5 y ss.; PAREJO ALFONSO, L., *Eficacia...*, *cit.*, pp. 191 y ss.

<sup>60</sup> Entre nosotros, MARTÍN-RETORTILLO BAQUER, S., «La institución contractual en el derecho administrativo: En torno al problema de la igualdad de las partes», *RAP*, n.º 29, 1959, pp. 73 y ss. En Italia, BERLIRI, A., *Principios...*, *cit.*, III, p. 244; CAILLOSE, J., «Sur la progression...», *cit.*, p. 105.

<sup>61</sup> Véase ENTRENA CUESTA, R., «Consideraciones sobre la teoría general de los contratos de la Administración», *RAP*, n.º 24, 1957, pp. 42 y ss.; BASSOLS COMA, M., «Consideraciones sobre los convenios...», *cit.*, pp. 79 y ss., quien menciona el proceso de «desromanización» de que está siendo objeto el concepto de contrato; VILLAR PALASI, J. L., y otros, *Principios de Derecho administrativo*, T. III, Sección de publicaciones de la Facultad de Derecho de la Universidad Complutense, Madrid, 1983, pp. 3 y ss.; JEZE, G., *Principios generales...*, *cit.*, T. III, p. 165; del mismo autor, *Principios generales del Derecho administrativo*, T. IV, Depalma, Buenos Aires, 1950, p. 3.

del predominio de la Sociedad industrial, ha dado lugar al surgimiento de figuras contractuales en las que la autonomía de la voluntad de los ciudadanos en el ámbito de la contratación se encuentra limitada<sup>62</sup> o las partes están en una situación de clara desigualdad. En algunos de estos supuestos ninguno de los intervinientes puede incidir en el contenido del contrato, pues éste se encuentra regulado por normas imperativas<sup>63</sup> y, en otros, es uno de los intervinientes el que determina la normación de la situación concreta, no teniendo el otro más opción que aceptar o rechazar el contrato ofrecido<sup>64</sup>.

Como destaca S. MARTÍN-RETORTILLO, el requisito de la paridad hace referencia no a una «igualdad estática», sino a «una proporcionalidad, una adecuación en la prestación». Señala, asimismo, que de negarse naturaleza contractual a los acuerdos llevados a cabo dentro del Derecho público, habría que rechazar tal carácter en multitud de contratos privados, que se caracterizan por la desigualdad de la posición de las partes como, por ejemplo, los contratos de adhesión<sup>65</sup>.

Junto a la igualdad de las partes y a la autonomía de la voluntad, fue sostenida la necesidad de que los intereses de las partes del negocio jurídico bilateral fueran contrapuestos, constituyendo la finalidad del contrato su conciliación. Si los motivos en juego eran coincidentes y encaminados a un mismo fin, el negocio jurídico ya no era un contrato, sino un acuerdo o convención<sup>66</sup>. La diferencia entre ambas categorías residía en que mientras a través del contrato las par-

tes intentan alcanzar una composición de sus diferentes intereses, mediante el acuerdo «su común dirección encuentra en el negocio un medio de actuación práctica» hacia un propósito común<sup>67</sup>.

Siguiendo esta definición, la terminación transaccional del procedimiento se incluiría dentro de los acuerdos, ya que la autoridad fiscal y el obligado tributario persiguen una misma causa, la resolución de una incertidumbre.

Sin embargo, no puede aceptarse esta categoría jurídica como aglutinadora de figuras no contractuales, pues no constituye esencia del contrato la contraposición de intereses, como lo demuestra la actual aceptación en el Derecho civil de la naturaleza contractual de aquellas instituciones mediante las cuales las partes persiguen un objetivo común<sup>68</sup>. Como explica BASSOLS COMA<sup>69</sup>, el contrato civil ha experimentado una desromanización, pues ha ido perdiendo su carácter de vehículo para solucionar posturas antagonistas y contradictorias hasta adqui-

<sup>62</sup> Como explica GALGANO, F., *El negocio jurídico*, Blasco Gascó, F. de P. y Prats Albentosa, tr., Tirant lo blanch, Valencia, 1992, p. 69, los límites a la autonomía de la voluntad provienen del tipo de producción a gran escala que domina la Sociedad industrial y de la exigencia que se produce en estas Sociedades de intervención estatal en la regulación del funcionamiento del mercado.

<sup>63</sup> Por ejemplo, los contratos normados o la obligación de contratar para una de las partes. GALGANO, F., *El negocio...*, cit., pp. 75 y ss.

<sup>64</sup> Por ejemplo, los contratos de adhesión. Véase en este sentido, LACRUZ BERDEJO, J. L., *Manual de Derecho civil*, 2.ª ed., Librería Bosch, Barcelona, 1984, pp. 613 y ss. En Derecho administrativo, ENTRENA CUESTA, R., «Consideraciones sobre...», cit., pp. 53 y ss.

<sup>65</sup> MARTÍN-RETORTILLO BAQUER, S., «La institución contractual...», cit., pp. 96 y ss.

<sup>66</sup> En este sentido, HAURIU, M., *Principes de Droit public*, 2.ª ed., Recueil Sirey, París, 1916, pp. 136 y ss.; JEZE, G., *Principios generales del Derecho administrativo*, T. I., Depalma, Buenos Aires, 1948, pp. 46 y ss.; DUGUIT, L., *Tratado de Derecho constitucional*, T. I., Ancienne Librairie Fontemoing & Cie, París, 1921, p. 283: «El contrato es un acto jurídico constituido por dos declaraciones de voluntad, que implica un acuerdo previo. Cada una de estas declaraciones de voluntad tiene un objeto diferente; cada una tiene un fin diferente, porque una es determinada por la otra. El acto tomado en conjunto tiene por objeto el nacimiento de una situación que aúna a dos o dos grupos de personas, entre las cuales nace una relación de acreedor a deudor (...). Cada persona o cada grupo de personas están en diferente situación y tienen intereses opuestos, siendo el uno acreedor y el otro deudor.»

<sup>67</sup> DÍEZ-PICAZO Y PONCE DE LEÓN, L., *Fundamentos...*, cit., T. I, p. 77, sistematiza las categorías creadas por la doctrina italiana y alemana. La primera se limitaba a diferenciar entre contratos y acuerdos, mientras los autores alemanes establecieron cuatro tipos de negocios plurilaterales: a) El contrato (Vertrag), que coincide con el concepto que hemos reflejado en el texto; b) Actos conjuntos (Gesamtakte), en los que «varias personas que no se enfrentan como partes, sino que forman en conjunto una sola parte, cooperan para alcanzar un mismo resultado jurídico, emitiendo declaraciones de voluntad paralelas» (Díez-Picazo pone el ejemplo de varios copropietarios que constituyen una servidumbre sobre una finca en común); c) Acuerdos o decisiones (Beschlüsse), que se diferencian de los actos conjuntos en que el acuerdo no requiere la declaración de todos los participantes, sino sólo de la mayoría, y d) Convenio o convención (Vereinbarung), que constituye un «negocio jurídico plurilateral, en el cual las partes declarantes no se enfrentan entre sí como portadores de unos intereses contrapuestos y por consiguiente no emiten unas declaraciones intrínsecamente diferentes, sino que sus declaraciones son coincidentes e iguales». Para profundizar sobre la doctrina alemana, véase JELLINEK, G., *System der subjectiven öffentlichen Rechte*, Scientia Verlag, Aalen, 1964, pp. 193 y 194. Respecto a la literatura italiana, cfr. GALGANO, F., *El negocio jurídico...*, cit., pp. 189 y ss.

<sup>68</sup> Son los llamados contratos con finalidad común, como, por ejemplo, el contrato de sociedad. DÍEZ-PICAZO Y PONCE DE LEÓN, L., y GULLÓN BALLESTEROS, A., *Sistema de Derecho civil*, vol. II, 7.ª ed., Tecnos, Madrid, 1995, p. 35. GALGANO, F., *El negocio jurídico...*, cit., p. 190, considera que la «concordancia de intereses e identidad del fin ya no pueden ser considerados como caracteres incompatibles con el concepto de contrato, del cual se tiende a acentuar, por el contrario, la función de “instrumento técnico-jurídico de colaboración económica entre los sujetos” (comillas del autor que cita a OSTI, voz Contrato, en Noviss.dig.it., p. 477) que aquel desarrolla en todo caso (...). En Alemania, SONTHEIMER, J., *Der verwaltungsrechtliche...*, cit., p. 19, critica esta institución, pues, a su juicio, la sistematización de figuras jurídicas mediante la formación de conceptos jurídicos no es un fin en sí mismo, sino un mecanismo de solucionar los problemas jurídicos que en la práctica se presentan; y debido a la heterogeneidad de figuras que se comprenden bajo la denominación de Vereinbarungen, este concepto no aporta ninguna solución práctica.

<sup>69</sup> BASSOLS COMA, M., «Consideraciones sobre los convenios de colaboración...», cit., pp. 79 y ss.



rir una naturaleza de instrumento de colaboración entre varias personas que desean alcanzar un fin común.

A pesar de ello, todavía gran parte de la doctrina y de la jurisprudencia tributaristas siguen utilizando el término «acuerdos» o «convenios» para designar los pactos relativos a la terminación convencional del procedimiento tributario, en una postura reacia a calificarlos según su verdadera naturaleza jurídica, que es la contractual. En nuestra opinión, para enfrentarse a los peligros que pueda suponer la utilización de la figura que analizamos y situarla en una realidad clara de seguridad jurídica es necesario aceptar su naturaleza jurídica, pues sólo así podremos estudiar los medios que el Derecho nos concede para hacer un uso satisfactorio y adecuado al ordenamiento jurídico.

Por lo tanto, al no poder seguir afirmándose que sea característica esencial del contrato la oposición de intereses entre las partes, la búsqueda de un objetivo común entre la Administración tributaria y el contribuyente (la fijación de los elementos inciertos de la obligación tributaria) no es esgrimible como argumento en contra de la naturaleza contractual de éstos.

## B) EL ACUERDO DE VOLUNTADES: ESENCIA DEL CONTRATO. DIFERENCIACIÓN CON OTRAS INSTITUCIONES JURÍDICAS

Una vez aclarada la posibilidad de que la Hacienda Pública manifieste su voluntad a través de formas contractuales, es necesario ofrecer los datos precisos para poder identificar los supuestos en que tal situación se produzca. Para ello ha de partirse de que el problema de la determinación de la naturaleza de las actuaciones tendentes a la fijación de la obligación tributaria no puede resolverse de forma general y absoluta, sino que ha de estudiarse según el supuesto concreto. Como manifiesta BERLIRI<sup>70</sup> «puede admitirse perfectamente que la reglamentación dictada para un tributo conduzca a reconocer al concordato naturaleza contractual, mientras que la disciplina de otro tributo lleve a conclusiones opuestas».

Por lo tanto, la Administración tributaria puede fijar un elemento de la obligación fiscal de forma unilateral o contractual. Cuándo nos encontremos ante uno u otro supuesto es un problema de interpretación del sentido de las voluntades de cada parte interviniente; ésta ha de ser la directriz que guíe la operación concreta. Ante cada caso habremos de preguntarnos si el contenido del negocio jurídico se basa en la voluntad común de las partes, es decir, si éstas tuvieron intención de vincularse o no mediante la emisión de sus declaraciones de voluntad concordadas. Será, en consecuencia, una calificación que habrá de hacerse

supuesto por supuesto, mediante la interpretación de la voluntad de las partes<sup>71</sup>. La respuesta que se dé será de gran importancia, pues de ella derivará la naturaleza jurídica (acto o contrato), su eficacia vinculante (unilateral o bilateral), así como su régimen jurídico, en lo que no se encuentre expresamente regulado.

En efecto, el núcleo del contrato lo constituye el consentimiento de las partes respecto a la producción de determinados efectos jurídicos vinculantes. Como explica Díez-PICAZO<sup>72</sup>, el contrato resulta de la conjunción de dos notas: a) el consentimiento común de dos o más personas; b) del contrato deriva siempre la creación de una obligación que tiene la fuerza de ley entre las partes. En consecuencia, sin voluntad de obligarse no nace el vínculo jurídico. Así lo establece el art. 1254 Cc: «El contrato existe desde que dos o más personas consienten en obligarse, respecto de otra u otras, a dar alguna cosa o prestar algún servicio»<sup>73</sup>.

Como puede apreciarse, no basta con que exista un acuerdo de voluntades. Es necesario que éste sea generador de una situación jurídica vinculante para ambos contratantes, de forma que los derechos y obligaciones que se establecen entre las partes se basen en la voluntad concordada de éstas<sup>74</sup>. Esta nota dife-

<sup>71</sup> En este sentido, ULE, C. H., y LAUBINGER, H.-W., *Verwaltungsverfahrenrecht*, Carl Heymanns, Colonia, 1977, p. 271; BÜCHNER, V., *Die Bestandskraft verwaltungsrechtlicher Verträge*, Wissenschaftlicher Fachverlag, Düsseldorf, 1979, pp. 7 y 8; SCHIMPF, C., *Der verwaltungsrechtliche Vertrag*, Duncker&Humblot, Berlín, 1982, pp. 30 y 31; GUSY, H., «Öffentlich-rechtliche Verträge zwischen Staat und Bürgern», *DVB1*, 1983, p. 1224; MAUER, H., *Allgemeines Verwaltungsrecht...*, cit., p. 306; BONK, H. J., Comentario al par. 54 VerwVerfG, en STELKENS, P., y otros, *Verwaltungsverfahrensgesetz*, C. H. Beck'she Verlagsbuchhandlung, Munich, 1993, p. 1222; BACHOF, O., y otros, *Verwaltungsrecht*, I, Verlag C. H. Beck'she, Munich, 1994, p. 346.

<sup>72</sup> Díez-PICAZO Y PONCE DE LEÓN, L., *Fundamentos...*, cit., p. 89.

<sup>73</sup> La calificación de la voluntad de las partes como elemento esencial del negocio jurídico es criterio unánime en toda la doctrina. Véase, entre muchos, CASTRO Y BRAVO, F. de, *El negocio jurídico*, Cívitas, Madrid, 1985, p. 25. Para profundizar en la evolución de la consideración de la voluntad de las partes como eje del contrato, véase Díez-PICAZO Y PONCE DE LEÓN, L., y GULLÓN BALLESTEROS, A., *Sistema...*, cit., II, p. 30. El acuerdo de las partes constituye requisito básico, pues «comprende en su expresión a los otros requisitos de validez del contrato, sobre los que recae» (STS 13-5-1963). Sin embargo, no hay que olvidar que el acuerdo de voluntades sólo producirá el efecto jurídico del origen del vínculo contractual si a él se adhieren los requisitos del objeto determinado, posible y lícito, la causa y, en determinados supuestos, la forma (art. 1261 Cc). El propio Código civil, en su artículo 1261, establece que «el consentimiento se manifiesta por el concurso de la oferta y de la aceptación sobre la cosa y la causa que han de constituir el contrato».

<sup>74</sup> Así lo ha declarado de manera muy expresiva la STS 30-9-1963: «Siendo el fundamental de los requisitos del negocio jurídico la declaración de voluntad, hasta el punto de que el consentimiento es el alma del contrato». Véase, fuera de España, en relación al contrato de Derecho público, D'ALFONSO, E., «El concordato tributario», *Riv.Dir.Pubbl.*, 1935, pp. 456 y ss.; SONTHEIMER, J., *Der verwaltungsrechtliche...*, cit., p. 42; BONK, H. J., Comentario al par. 54 VerwVerfG, en STELKENS, P., y otros, *Verwaltungsverfahrensgesetz...*, cit., p. 1221.

<sup>70</sup> BERLIRI, A., *Principios...*, cit., vol. III, p. 222.

rencia el contrato tributario de actuaciones unilaterales, como los actos administrativos necesitados de colaboración, en las que a pesar de intervenir el ciudadano en su contenido no existe un acuerdo creador de obligaciones<sup>75</sup>.

La voluntad de las partes que constituye la esencia del contrato ha de entenderse en un sentido subjetivo: la declaración de voluntad exterioriza la intención de los contrayentes de producir determinados efectos jurídicos, de quedar vinculados a esa regulación<sup>76</sup>. Al emitir su declaración, las partes son conscientes

<sup>75</sup> Tradicionalmente se ha defendido como elemento definidor del contrato la influencia de la voluntad de ambos contratantes sobre el contenido del negocio jurídico. Basándose en esta tesis algunos autores rechazan la posibilidad de que la Hacienda Pública y el particular lleven a cabo negocios contractuales en el ámbito de las relaciones de Derecho público, pues, en su opinión, ni el obligado tributario ni la Administración tienen autonomía de la voluntad para poder integrar el contenido de una actuación. Como consecuencia del principio de legalidad, se argumenta, el ejecutivo ha de someterse estrictamente al dictado de las leyes. En lo que respecta al particular, se proclama la ausencia de incidencia que su voluntad representa sobre el contenido de la actuación. Sin embargo, a nuestro parecer, la exigencia de libertad de incidencia en la regulación por parte de los intervinientes en una actuación tributaria es un criterio erróneo, totalmente superado en el Derecho privado. Además, hay que destacar que el ciudadano es libre para contratar o no; y respecto a la Administración, aquella máxima no excluye su autonomía, sino que «simplemente limita su ámbito de decisión». VILLAR PALASI, J. L., y otros, *Principios...*, cit., T. III, p. 5, exponen cómo la ley constituye para la Administración en el marco de sus relaciones contractuales «el marco en el interior del cual debe moverse para la gestión del interés público».

Consideramos conveniente insistir en que aquella postura se ubica en una concepción histórica actualmente superada. La visión del principio de autonomía como la libertad de configurar el contrato sin más límites que la ley y la moral no encuentra hoy día sentido, ante la aparición de múltiples figuras contractuales en el Derecho privado en las que la voluntad de las partes tiene una incidencia muy escasa, o nula, respecto al contenido de aquél. Por ejemplo, en un arrendamiento el precio del bien puede estar fijado imperativamente por la ley. La doctrina civilista (PUIG BRUTAU, J., *Compendio de Derecho civil*, vol. II, Bosch, Barcelona, 1987, p. 282) diferencia, en este sentido, entre los contratos de negociación bilateral y los de adhesión, según las partes se encuentran en una posición de igualdad respecto a la influencia sobre el contenido de la regulación o no. Ambos tipos de negocios jurídicos se califican de contratos. En el otro extremo pueden encontrarse actos administrativos sobre cuyo contenido el ciudadano tiene una gran incidencia, como ocurre con los «actos administrativos necesitados de colaboración». En palabras textuales de SONTHEIMER, J., *Der verwaltungsrechtliche...*, cit., pp. 42 y ss.: «La posibilidad del ciudadano de influir en el contenido regulador, es independiente de la forma jurídica» (p. 43). Por otra parte, aquella tesis no tiene en cuenta los ámbitos de discrecionalidad que el legislador atribuye a la Administración para el cumplimiento de sus fines y que son, como veremos en el capítulo segundo dedicado al principio de legalidad, en el campo donde son concebibles los contratos tributarios en opinión de parte de la doctrina.

<sup>76</sup> Ya FORSTHOFF, E., *Tratado...*, cit., p. 372 y ss., manifestaba esta postura claramente. En palabras del autor, «la imposición unilateral de obligaciones estatales por medio de las funciones de creación normativa y ejecutiva se complementan en cierta medida por medio de aquellos actos jurídicos bilaterales que se dan en forma de contratos, convenios, acuerdos o como se les quiera llamar, todos los cuales tienen en común el emanar de la manifestación de una voluntad coincidente de las partes». Se aprecia en esta concepción, por lo tanto, que la nota característica de los contratos es la emanación de la vinculación respecto de las partes de la voluntad común de éstas.

de su voluntad de vincularse recíprocamente. En este sentido se expresa LACRUZ quien, en relación a los contratos privados en los que el contenido se encuentra imperativamente fijado por la ley, defiende que «para ser contrato basta con que el acuerdo haya sido concluido con intención de hacer nacer las obligaciones esenciales que derivan de él, aunque la regulación de tales obligaciones escape a la libre iniciativa de los contratantes»<sup>77</sup>.

En definitiva, la Administración puede optar<sup>78</sup> entre crear una vinculación unilateral emitiendo un acto o llevar a cabo la regulación de la situación individual con el consentimiento del particular, de forma que la voluntad de éste y la de la propia Hacienda Pública se dirijan al establecimiento de las consecuencias jurídicas y, por lo tanto, de esa voluntad conforme se derive una eficacia vinculante para ambas partes. El sentido de la voluntad de las partes es el criterio de diferenciación.

La Memoria del Proyecto de RIS expone a este respecto que «el principio de indisponibilidad de las obligaciones tributarias, que deriva del principio constitucional de reserva de ley, impide calificar, en sentido estricto, la aprobación de la propuesta (de acuerdo previo sobre los precios de transferencia) como un convenio, si bien, considerando los efectos vinculantes para la Administración tributaria y el sujeto pasivo, su naturaleza se aproxima notablemente a la de un acuerdo preparatorio del acto administrativo de liquidación». Como puede apreciarse, a pesar del error del que parte al contraponer el principio de legalidad y los convenios (que será objeto de estudio en el capítulo segundo), es importante retener la relación que establece entre el acuerdo y los efectos vinculantes para las partes.

En concordancia con el criterio de la interpretación de la voluntad de las partes en torno al establecimiento de un vínculo común, la doctrina anglosajona niega naturaleza contractual a los «acuerdos» realizados entre el inspector actuario y el obligado tributario en Estados Unidos, denominados «Waiver of Restrictions an Assessment and Collection of Deficiency in Tax and Acceptance of Overassessment» (renuncia a las restricciones de la liquidación y cobro de una cuota adicional y aceptación de la liquidación en exceso) (Formulario 870). Como su nombre indica, se trata de meras renunciaciones por parte del ciudadano a la notificación formal del descubrimiento de deuda (también llamada carta de los noventa días —«Ninety-day letter»—), pero no vincula a la Administración, que

<sup>77</sup> LACRUZ BERDEJO, J. L., *Manual de Derecho civil...*, cit., p. 611. Muy gráficamente, CASTRO Y BRAVO, F. DE, *Derecho civil de España*, Cívitas, Madrid, 1984, p. 621, nota 6, explica que algunos negocios jurídicos (los abstractos, los de disposición o los de adhesión) «conservan el significado de negocio más que por el ámbito de libertad dejado a la voluntad, por el valor básico que se da a la voluntad, en cuanto a su significación y eficacia».

<sup>78</sup> En el capítulo segundo (epígrafe II.D) estudiaremos los requisitos que del principio de legalidad se derivan en relación a la potestad de decisión entre la utilización de las formas unilateral o contractual por parte de la Hacienda Pública.



puede modificar la cuota fijada incluso tras la emisión del consentimiento por parte del órgano superior encargado de revisar el «pacto» (el supervisor del grupo y el personal de calidad)<sup>79</sup>.

En consecuencia, será el criterio de la voluntad jurídica de vincularse el que habrá de utilizarse para delimitar, en primer lugar, el contrato de aquellas figuras que constituyen meras actuaciones administrativas sin intención de vincularse (por ejemplo, las consultas no vinculantes, los pactos o las meras informaciones). En segundo lugar, dentro de las instituciones que sí persiguen la creación de una obligación para la autoridad, habrá que examinar si ésta nace de la voluntad unilateral de la Administración (acto administrativo) o, por el contrario, de la conjunción de su voluntad con la del particular, respecto al cual también se origina una vinculación. Como señala SEER<sup>80</sup>, «la constatación de la voluntad en ese sentido y la determinación de su contenido es una cuestión de interpretación del supuesto concreto y depende de la intención del receptor de la actuación».

Este es, precisamente, el criterio que A. D. GIANNINI empleó para negar la naturaleza contractual de los concordatos italianos existentes en su época. En su opinión, en ellos coexistían dos voluntades: por un lado, la Administración que ejercitaba su potestad legal; por otro, la del particular, que actuaba como condición previa. En ningún momento, prosigue este autor, se fundían ambas voluntades en una común, que sea la «fuente autónoma» de las recíprocas obligaciones de las partes; por el contrario, ambas permanecían jurídicamente separadas: «La una constituye el despliegue de un poder y da vida a una resolución; la otra constituye la condición para que dicha resolución pueda ser dictada en aquel momento y con los efectos indicados»<sup>81</sup>.

En último lugar, es importante resaltar que, como en cualquier otro contrato, no es necesario que la eficacia del contrato público derive de la voluntad de las partes. Aquella puede hacerse depender de condiciones externas a la voluntad de los contrayentes, como por ejemplo la aprobación de una autoridad interesada, lo que ocurre en Derecho Tributario español en virtud del art. 39 LGP<sup>82</sup>.

## 1. Diferenciación general respecto a los actos administrativos

Es necesario destacar que, si la esencia del contrato reside en el acuerdo de voluntades, su diferenciación respecto de los actos administrativos ha de hacerse desde esta perspectiva y no por sus presupuestos de legalidad o sus efectos

jurídicos. Además, este último criterio convertiría la cuestión en un «círculo vicioso»<sup>83</sup>.

Partiendo de esta premisa, algunos autores utilizan como criterio diferenciador entre los contratos y los actos unilaterales la influencia del particular en la formación del negocio jurídico, de forma que califican como contrato toda actuación administrativa en cuya formación pueda influir el ciudadano<sup>84</sup>. La ineficacia de este criterio se pone de manifiesto cuando se enfrenta a la existencia de diversos actos administrativos en los que la voluntad del ciudadano es relevante no ya sólo como presupuesto de eficacia del propio acto, sino en relación a su contenido, o, asimismo, cuando la Administración se vincula a dictar un acto administrativo en un sentido determinado. Para la doctrina que encuentra el rasgo diferenciador entre contrato y acto administrativo en el grado de participación del ciudadano respecto al contenido de la regulación en cuestión, tal diferenciación puede resultar en ocasiones imposible, como ocurre respecto de los denominados actos administrativos «necesitados de colaboración», en los cuales se requiere la voluntad del ciudadano<sup>85</sup>.

Se trata, en nuestra opinión, de una postura equivocada, pues —junto a la existencia de aquellos actos en los que la voluntad del ciudadano puede ser decisiva—, no puede afirmarse que sea una característica intrínseca de los contratos la influencia de las partes en su estructuración, tal como ya hemos explicado y demuestran múltiples ejemplos de contratos de Derecho privado en los cuales sólo uno de los intervinientes tiene la posibilidad de elegir entre la aceptación y el rechazo de la oferta. Por ello, algún autor ha reprochado a esta tesis el basarse en postulados deficientes desde una perspectiva dogmática e inútiles en la práctica, superados por el Derecho civil<sup>86</sup>.

En definitiva, el grado o la posibilidad de influencia por parte del ciudadano es independiente de la forma jurídica empleada<sup>87</sup>.

<sup>79</sup> WEISS, F., *Der öffentlich-rechtliche Vertrag im Munsterentwurf einer Verwaltungsverfahrensgesetz-Bestandsaufnahme und Kritik*, tesis doctoral, Tübingen, 1971, p. 17; SCHIMPF, C., *Der verwaltungsrechtliche...*, cit., p. 33.

<sup>84</sup> JELLINEK, W., *Verwaltungsrecht...*, cit., p. 253. Véase la explicación recogida en la nota 75.

<sup>85</sup> Un ejemplo de acto administrativo necesitado de colaboración lo encontramos en Derecho español en las acciones concertadas, según GALLEGU ANABITARTE, A., La acción concertada: nuevas y viejas técnicas jurídicas de la Administración. Contribución a la distinción entre la resolución y el contrato administrativo, en *Libro Homenaje al profesor Juan Galván Escutia*, Uni-versidad de Valencia, 1980, pp. 191 y ss.

<sup>86</sup> BOSSE, W., *Der subordinationsrechtliche Verwaltungsvertrag als Handlungsform öffentlicher Verwaltung*, Duncker und Humblot, Berlín, 1975, p. 32.

<sup>87</sup> La influencia del ciudadano en el contrato y en el acto puede ser idéntica. Así, SCHMIDT-SALZER, J., «Grundfragen des Vertragsrechts im Zivil- und Verwaltungsrecht», *NJW*, 1971, pp. 5 y ss.; BOSSE, W., *Der subordinationsrechtliche...*, cit., pp. 33 y ss.; SCHIMPF, C., *Der verwaltungsrechtliche...*, cit., p. 37; KNACK, H. J., *Verwaltungsverfahrensgesetz*, 3.ª ed., Carl Heymann Verlag, Colonia, 1989, par. 54, núm. 5.1.

<sup>79</sup> GARBIS, M. J., y otros, *Tax procedure...*, cit., pp. 140 y ss.

<sup>80</sup> SEER, R., *Contratos, transacciones...*, cit., pp. 135 y 136.

<sup>81</sup> GIANNINI, A. D., *I concetti fondamentali del Diritto tributario*, UTET, Turín, 1956, p. 316.

<sup>82</sup> En el mismo sentido, en Derecho administrativo alemán, el par. 58 VerwVerfG.

Como hemos explicado en el epígrafe anterior, la diferenciación entre actos administrativos (entre ellos, los necesitados de colaboración) y los contratos de Derecho público reside en criterios subjetivos. El criterio delimitador entre ambas figuras jurídicas se reduce a un problema de interpretación<sup>88</sup>: será necesario realizar un proceso interpretativo con la finalidad de conocer si la voluntad de las partes, al emitir sus declaraciones, se dirigió al establecimiento de una vinculación recíproca, de forma que las manifestaciones de voluntad sean la base de la eficacia vinculante, o, por el contrario, se limitó a la emisión de un acto por parte de la Hacienda Pública y a su aceptación por el ciudadano, sin intención de fundar su eficacia vinculante en la conjunción de sus voluntades; pues incluso en los actos administrativos necesitados de colaboración los efectos jurídicos se originan de la voluntad unilateral de la Administración<sup>89</sup>.

La esencia del contrato se halla en el nacimiento de los efectos vinculantes de las voluntades concordadas de la Hacienda Pública y del ciudadano, quienes han emitido aquélla con la intención (problema de interpretación) de quedar vinculados recíprocamente. Aquí se encuentra la ventaja que, en determinados supuestos, otorga la utilización de contratos, pues el ciudadano queda vinculado al contenido de la regulación.

Si el único criterio que determina la pertenencia de un negocio jurídico a la categoría de los actos o de los contratos se centra en la interpretación de la voluntad de las partes, el intérprete debe ajustarse al contenido de las declaraciones y sólo servirse de elementos ajenos a éstas con una finalidad de mera ayuda, y en ningún caso para sustituir aquella interpretación. Este problema se plantea con

<sup>88</sup> BOSSE, W., *Der subordinationsrechtliche...*, cit., p. 30; SCHIMPF, C., *Der verwaltungsrechtliche...*, cit., p. 38; TSCHASCHNIG, *Die Wichtigkeit subordinationsrechtlicher Verträge nach dem VwVfG*, Peter Lang, Frankfurt am Main, 1984, p. 26; SONTHEIMER, J., *Der verwaltungsrechtliche...*, cit., p. 53; BONK, H. J., en STELKENS, P., y otros, *Verwaltungsverfahrensgesetz...*, cit., p. 1226; OBERMAYER, K., *Kommentar zum Verwaltungsverfahrensgesetz*, 2.ª ed., Luchterhand, Colonia, 1990, p. 816; BACHOF, O., y otros, *Verwaltungsrecht...*, cit., p. 795; SEER, R., *Verständigungen...*, cit., pp. 70 y ss. En palabras de ULE, C. H., y LAUBINGER, H.-W., *Verwaltungsverfahrenrecht...*, cit., p. 271: «Decisivo (para determinar si en un supuesto concreto se ha realizado un contrato o se ha emitido un acto unilateral) sólo puede ser la voluntad declarada de las partes: Sólo cuando desean celebrar un contrato de Derecho público, cuando expresan voluntad contractual, puede perfeccionarse un contrato de Derecho público». En Italia, GARGIULO, U., *Il concordato tributario*, Casa Editrice Dott Eugenio Jovene, Nápoles, 1947, pp. 139 y ss.

<sup>89</sup> Para conocer cuál fue la voluntad de la Administración y del particular cobra especial relevancia la plasmación del negocio jurídico por escrito. Por otra parte, en opinión de BORNHAUPT, K. J. von, «Tatsächliche Verständigung in Schätzungsfällen», *BB*, 1985, p. 1591, la fuerza vinculante del convenio para el ciudadano no nace del acuerdo de voluntades sino de la renuncia al recurso. A este autor le replica FROSTER, «Tatsächliche Verständigung» in Schätzungsfällen, en SCHWARZ, *Kommentar zur AO*, Rudolf Haufe Verlag, Freiburg im Breisgau, pp. 11 y ss., que la ausencia de fundamentación del recurso deriva, justamente, de las declaraciones de voluntad concordadas (véase, también, RÖSSLER, G., «Tatsächliche Verständigung in Schätzungsfällen», *BB*, n.º 16, 1986, p. 1075).

especial interés en relación a la presunción de que toda actividad administrativa constituye un acto. En opinión de SCHIMPF, en el Derecho público actual existe una equiparación entre ambos negocios que impide sostener la existencia de aquella presunción. Incluso en los supuestos en que la utilización de los contratos sea ilícita, esta ilicitud no es un prueba por sí sola de la voluntad de la Administración de llevar a cabo una actuación unilateral, y en ningún caso puede sobreponerse a la interpretación de la voluntad de las partes<sup>90</sup>.

En conclusión, lo que deseamos extraer de esta exposición es que una actuación de fijación de algún elemento de la obligación tributaria puede producirse de forma unilateral o contractual. Cuándo nos encontremos ante uno u otro supuesto, será un problema de interpretación del sentido de las voluntades de la Hacienda Pública y del ciudadano interesado.

Desde este punto de vista han de estudiarse las diferentes figuras jurídicas mediante las que se fijan los elementos de la obligación tributaria. Así, diversos autores italianos<sup>91</sup> defendieron la consideración de los concordatos existentes en su época sobre el crédito tributario como actos administrativos unilaterales, pues no apreciaban la existencia de una convergencia de voluntades de la que emanara la vinculación, sino una adhesión del particular a la decisión de la Administración. En su opinión, consistían en dos actos independientes, uno del contribuyente, y otro de la Hacienda Pública, es decir, dos fuentes diferentes de obligarse. En este sentido, PUGLIESE lo definió como «un negocio transaccional, que asume el carácter de acto administrativo unilateral, válido independientemente de la adhesión del contribuyente, pero eficaz únicamente por efecto de tal adhesión»<sup>92</sup>. En contra de esta postura, BERLIRI afirmó la naturaleza bilateral del concordato «fruto de la cola-

<sup>90</sup> SCHIMPF, C., *Der verwaltungsrechtliche...*, cit., pp. 39 y ss. Junto a las dos tesis explicadas coexisten otras teorías, como la sustentada por SALZWEDEL, J., *Die Grenzen...*, cit., pp. 48 y ss. Este autor diferencia los actos necesitados de consentimiento de los contratos de Derecho público según la Administración obtenga una contraprestación que no podría haber exigido de forma imperativa o según exista una situación atípica de intereses. Al criterio de SALZWEDEL puede oponerse que ni el contrato puede abrir a la Administración la posibilidad de obtener contraprestaciones no previstas en el ordenamiento jurídico, ni es sostenible que el contrato deba reducirse a la regulación de situaciones atípicas, puesto que dicha forma de actuación no se encuentra en una situación de subordinación respecto al acto unilateral (BULLINGER, M., *Vertrag und Verwaltungsakt*, W. Kohlhammer Verlag, Stuttgart, 1962, pp. 34 y ss.).

<sup>91</sup> GIANNINI, A. D., *I concetti fondamentali...*, cit., p. 316; PUGLIESE, M., *Instituciones de Derecho tributario*, Alfonso Cortina, tr., Fondo de Cultura, Méjico, 1976, p. 189. En Francia, MORANGE, J., «La nature juridique des actes d'imposition», *Revue de Science et de Législation Financières*, 1950, pp. 540 y ss.

<sup>92</sup> PUGLIESE, M., *Instituciones...*, cit., p. 189. En parecidos términos GIANNINI, A. D., *I concetti fondamentali...*, cit., p. 316, manifestó que «las dos voluntades, la de la Administración y la del administrado, permanecen jurídicamente distintas, siendo la primera la del ejercicio de un poder y dando vida a una resolución, y la segunda, la condición para que dicha resolución pueda ser emanada en un momento determinado y con unos efectos concretos». Como posteriormente estudiaremos, en opinión de PUGLIESE el concordato era una transacción, pero no lo concebía en el sentido civilista, sino como institución totalmente diversa a aquélla y propia del Derecho públi-

boración de la Oficina y del contribuyente y no de dos actos distintos. No hay dos declaraciones distintas, cada una con su propio contenido, sino una declaración con un contenido único: la determinación del imponible»<sup>93</sup>.

En España, el empleo de este mecanismo de interpretación lleva a afirmar la naturaleza contractual de los derogados convenios con agrupaciones de contribuyentes y de las evaluaciones globales. Respecto a los primeros, en opinión de SAINZ DE BUJANDA<sup>94</sup>, gozaban de naturaleza contractual pues se perfeccionaban sólo mediante el acuerdo de voluntades sobre la fijación de las cuotas entre la Administración y los contribuyentes, representados todos ellos en la Comisión Mixta, quedando ambas partes vinculadas a la regulación pactada<sup>95</sup>. La afirmación de esta naturaleza contractual es debido a que «reúnen todos los requisitos que en Derecho se exigen para estar en presencia de un auténtico negocio jurídico bilateral o, más precisamente, de un contrato (...): consentimiento de los contratantes, objeto cierto que sea materia del contrato y causa de la obligación que se establezca» (p. 220). En relación a las evaluaciones globales de bases imponibles, también manifestó aquel

co y que, a diferencia de la transacción que se produce en las relaciones jurídico-privadas, no tiene carácter contractual, sino de acto unilateral. Según este autor el carácter transaccional del concordato no se encontraba rechazado por constituir dicho concordato un acto administrativo, pues aquel carácter transaccional es independiente de la forma empleada: «Efectivamente, un acto administrativo, aun cuando no posea las características de un convenio de transacción en sentido técnico, pues puede tener la misma causa y el mismo fin de un negocio transaccional, pero para que lo fuera, la eficacia del acto quedaría subordinada a una manifestación ulterior de consentimiento por parte del particular afectado» (p. 300).

A nuestro parecer, y en contra de lo mantenido por Pugliese, sí es posible la traslación de conceptos como la transacción, del ámbito jurídico privado al público, con las modificaciones en cuanto a su régimen jurídico derivadas de las características propias de la esfera donde se inserten. Por otra parte, no es posible que un acto administrativo tenga carácter transaccional; una actuación unilateral puede ser una renuncia o un allanamiento, pero nunca una transacción, pues este negocio jurídico, por su propia naturaleza y debido a la existencia de contraprestaciones, tiene siempre naturaleza contractual. (Véase, en este sentido, la crítica que realiza a la tesis de Pugliese GARGIULO, U., *Il concordato...*, cit., p. 148.)

<sup>93</sup> BERLIRI, A., *Principios...*, cit., T. III, p. 235. A pesar de reconocer el carácter bilateral del concordato, este autor negó su naturaleza contractual. En su opinión, dicha figura jurídica consistía en un acto administrativo bilateral.

<sup>94</sup> SAINZ DE BUJANDA, F., *Hacienda...*, cit., T. IV, pp. 218 y ss.

<sup>95</sup> En contra MORENO TORRES, J. L., «Los convenios y evaluaciones globales como negocio jurídico administrativo», *VIII SEDF*, 1960, consideraba que se trataba de dos actos administrativos, uno de trámite (la propuesta del convenio que emanaba de un órgano administrativo, la Comisión Mixta) y otro definitivo (la decisión de la autoridad superior). A la tesis de Moreno Torres, Sainz de Bujanda replicó que los convenios ostentaban naturaleza contractual porque existía un acuerdo de voluntades entre dos partes integradas dentro de la Comisión Mixta, de cuya eficacia dependía la aprobación de la autoridad superior: «Constituyen negocios bilaterales de Derecho público entre la Administración financiera y las agrupaciones de contribuyentes, que se perfeccionan por el acuerdo de voluntades de ambas partes contratantes, representadas en el seno de las Comisiones Mixtas, y cuya eficacia se subordina a la aprobación de la autoridad administrativa superior» (p. 219).

autor<sup>96</sup> su naturaleza contractual pues «la colaboración de los contribuyentes no se limita a suministrar datos e informes a la Administración, para que ésta resuelva, sino en resolver conjuntamente con los funcionarios la fijación de las bases imponibles, a través de decisiones adoptadas separadamente por ambas partes, y cuya coincidencia provoca la adopción del acuerdo, esto es, la celebración del convenio de evaluación global» (p. 236)<sup>97</sup>. Por lo que respecta a los Jurados tributarios, ha de negarse, por el contrario, el carácter contractual, como consecuencia de la falta de conjunción entre la voluntad de la Administración y de los contribuyentes. Como explica PALAO TABOADA<sup>98</sup>, se trataba de órganos administrativos, cuya función residía en la fijación de valores inciertos dentro del procedimiento de gestión (arts. 51 y 147 LGT). A pesar de su composición mixta, que podría llevar a afirmar su carácter convencional, no debemos confundirnos, pues en realidad no existían dos voluntades (por una parte, la Hacienda Pública y, por otra, los particulares), sino tantas voluntades como miembros del Jurado, el cual ni siquiera estaba vinculado a las decisiones de cada parte. Además, los vocales no funcionarios que formaban parte del Jurado eran elegidos directamente por el Ministerio de Hacienda (O.M. de 31 de julio de 1964, ap. 5). Estas características, junto a la nota definitiva que reside en el carácter funcional del Presidente del Jurado con voto de calidad (art. 151.2 LGT), determinaban su carácter administrativo<sup>99</sup>.

<sup>96</sup> SAINZ DE BUJANDA, F., *Hacienda...*, cit., T. IV, pp. 228 y ss.

<sup>97</sup> En contra, MORENO TORRES, J. L., «Los convenios...», cit., mantuvo la naturaleza de acto administrativo unilateral de estas figuras, ya que consideraba que las juntas de evaluación eran órganos de la Administración. Así, sus resoluciones se configuraban como un acto administrativo emitido por un órgano colegiado, las juntas de evaluación global. También se manifestaron en contra de la naturaleza transaccional García Trevijano y Cortés Domínguez, quienes, al igual que Moreno Torres, calificaban a las evaluaciones globales como actos administrativos unilaterales. El primero (GARCÍA-TREVIJANO FOS, J. A., «Las evaluaciones globales y la jurisprudencia del Tribunal Supremo», *RDFHP*, n.º 46, 1962, pp. 487 y ss.) argumentaba que la Administración actuaba de forma vinculada, «acertando lo que existe en la realidad». En su contra puede mencionarse que cuando la Administración llevaba a cabo los convenios no intentaba descubrir la verdad, sino una cierta realidad, como reconoce CORTÉS DOMÍNGUEZ, M., «Las estimaciones objetivas», *RDFHP*, n.º 54, 1964, pp. 454 y ss. Por su parte, este último autor, afirma la naturaleza unilateral de las evaluaciones globales como consecuencia de los sujetos que intervienen en ella, en el sentido de que la obligación no nace del acuerdo, porque los contribuyentes no quedan vinculados a lo convenido por los comisionados, que no son verdaderos representantes. En opinión de SAINZ DE BUJANDA, F., *Hacienda...*, cit., p. 240, dicha representación sí existía.

<sup>98</sup> PALAO TABOADA, C., «Declaración de incompetencia de los Jurados», *REDF*, 1974, n.º 3, pp. 646 y ss.

<sup>99</sup> Véase, entre otros, JUAN PEÑALOSA, J. L. DE, Los Jurados fiscales, en *VII Semana de Estudios Financieros*, 1959, p. 21; PÉREZ DE AYALA, J. L., y GONZÁLEZ, E., *Curso de Derecho tributario* (II), Ed. de Derecho Financiero, Madrid, 1976, pp. 173 y ss.; PEMÁN MEDINA, P., Los jurados tributarios en el Derecho positivo vigente, en AA.VV., *Estudios de Derecho Tributario*, vol. II, IEF, Madrid, 1979, p. 1487, quien explica gráficamente que «como dice la Ley, la composición mixta de los Jurados tiene por objeto asegurar su pericia en los asuntos de su competencia, para que puedan adoptar los acuerdos en conciencia y equidad. Los intereses de los con-

En la actualidad, la búsqueda de una voluntad conjunta como elemento determinante de los convenios tributarios provoca que se llegue a la conclusión de la ausencia de naturaleza contractual de figuras como la conformidad, sobre la que los autores se debaten entre su carácter unilateral o bilateral. Sin perjuicio del estudio que se realiza en el capítulo cuarto (epígrafe III.A.2), es necesario mencionar que, en nuestra opinión, se trata de un acto unilateral de adhesión del obligado tributario al contenido del acta de Inspección, como consecuencia de los términos de los arts. 55 y 61.2.2.º párrafo RGIT<sup>100</sup>, que configuran esta institución como un allanamiento del particular a lo fijado por el inspector.

Por último, es interesante hacer mención de las contestaciones vinculantes a las consultas tributarias, que se encuentran expresamente establecidas en el art. 107.4 y 107.5 LGT y cuyo desarrollo reglamentario se ha llevado a cabo a través del Real Decreto 404/1997, de 21 de marzo<sup>101</sup>. El paralelo entre esta figura

tribuyentes se defienden ante los Jurados mediante la actuación de aquéllos directamente en el procedimiento (alegaciones, pruebas, recursos, etc.), y los puntos de vista de la Administración se ponen de manifiesto a través del expediente de gestión y mediante los informes que preceptivamente han de emitirse acerca del mismo». En definitiva, continúa este autor, los Jurados tributarios eran «órganos colaboradores de la Administración fiscal, insertos en la misma, pero funcionalmente independientes de ella», cuya misión consistía «en definir situaciones fácticas o jurídicas tomando sus acuerdos en conciencia y en base a criterios de equidad» (p. 1480).

Por su parte, algunos autores atribuyeron a los Jurados fiscales carácter arbitral, basándose sobre todo en la irrecurribilidad de sus decisiones. En este sentido, LÓPEZ BERENGUER, J., *Los jurados tributarios*, Ed. de Derecho Financiero, Madrid, 1963, pp. 29 y ss., y «La organización de los Jurados tributarios», *REDFyHP*, n.º 77, 1968, pp. 1077 y ss. En nuestra opinión, esta característica de inimpugnabilidad era consecuencia de la motivación de las decisiones que adoptaba sólo en conciencia, lo que imposibilitaba su revisión por un órgano que basara sus decisiones en Derecho. De forma clara, la naturaleza arbitral queda excluida por la ausencia de un tercero ajeno a la relación tributaria, ya que, como hemos explicado, todos los vocales eran elegidos por el Ministerio de Hacienda.

<sup>100</sup> PALAO TABOADA, C., «Naturaleza y efectos jurídicos de la conformidad del contribuyente con las actas de la Inspección», *HPE*, n.º 21, pp. 163 y ss.; del mismo autor, «El nuevo procedimiento de Inspección tributaria», *HPE*, n.º 80, 1983, pp. 22 y ss., y «El Reglamento de la Inspección: Una disposición tardía e insuficiente», *Gaceta fiscal*, n.º 37, 1986, p. 133, ha sido el máximo defensor de la naturaleza bilateral de la conformidad (Decreto de 8 de julio de 1965), calificándola como «acto de comprobación consensual de las bases imponibles y demás elementos necesarios para su posterior liquidación». El criterio de este autor era acertado en la época en que escribió los citados trabajos, en la que la conformidad consistía en un acuerdo integrado por una declaración del obligado tributario y otra del inspector, en el que se fijaban de forma definitiva los elementos fácticos fundamento de la imposición con eficacia vinculante para ambas partes.

<sup>101</sup> El art. 107 LGT contempla, tras la nueva redacción dada por la Ley 25/1995, de 20 de julio, cinco excepciones al carácter meramente informativo de las consultas. Por su parte, el art. 7 del Proyecto de Ley de Derechos y Garantías de los Contribuyentes se expresa en los siguientes términos: «1. Los contribuyentes podrán formular a la Administración tributaria consultas debidamente documentadas respecto al régimen, la clasificación o la calificación tributaria que en cada caso les corresponda. 2. La Administración tributaria deberá contestar por escrito las consultas así formuladas. Dicha contestación tendrá carácter vinculante para la Administración tributaria en la forma y en los supuestos previstos en la Ley General Tributaria y en las leyes pro-

y los contratos tributarios es evidente, pues en ambas la Hacienda Pública queda obligada a adoptar una determinada postura ante una situación concreta, a realizar una determinada interpretación o aplicación de la norma al supuesto de hecho en cuestión<sup>102</sup>. La confusión es mayor cuando el convenio no es finalizador del procedimiento administrativo, sino que tiene carácter de trámite —como ocurre con la terminación transaccional del procedimiento tributario—, pues en este supuesto la Administración se compromete a dictar un acto en un sentido determinado; el mismo fenómeno que si dicta una promesa vinculante.

Dicha semejanza es tal que algunos autores, como BAUR, afirman que el convenio sobre la fijación del crédito tributario es una promesa vinculante —entendida como la declaración vinculante de la Administración financiera respecto al tratamiento de un supuesto de hecho pasado o futuro—, a la que se adhiere una vinculación para el obligado tributario derivada del principio de buena fe<sup>103</sup>.

Sin embargo, el contrato tributario y la contestación a consulta constituyen figuras jurídicas distintas, si bien la delimitación de ambas no es siempre clara. La diferencia se encuentra, una vez más, en la esencia de la figura contractual: el consentimiento. La vinculación a la contestación de la consulta deriva de la facultad interpretativa de la Administración y de su voluntad de autolimitarse («Selbstbindung») <sup>104</sup>, mientras que la obligatoriedad del cumplimiento de lo establecido en un convenio encuentra su fundamento en la voluntad concordada de las partes<sup>105</sup>. La Hacienda Pública puede elegir el instrumento a través del

pías de cada tributo.» Cfr. ZORNOZA PÉREZ, J. J., «Significado y funciones de las consultas a la Administración en materia tributaria», *CT*, n.º 50, 1984, pp. 217 y ss.; del mismo autor, *Las consultas a la Administración en la Ley General Tributaria*, en AA.VV., *Comentarios a la Ley General Tributaria y líneas para su reforma (Homenaje a Fernando Sainz de Bujanda)*, vol. II, IEF, Madrid, 1991, pp. 1385 y ss.

<sup>102</sup> De esta manera diferencia WEISENSEE, C., «Auskunft, Zusage und Vereinbarung im Steuerrecht überblick über die gegenwärtige Rechtslage», *DSiZ*, 1964, p. 180, entre la consulta y la mera información, pues mientras ésta consiste en la manifestación de una interpretación jurídica, en una declaración de ciencia, la consulta constituye, junto a una declaración de ciencia, una de voluntad.

<sup>103</sup> BAUR, U., «Vereinbarungen in der Schlussbesprechung-Vorteile und Risiken», *BB*, n.º 9, 1988, p. 606. Este autor no limita su concepto de promesa a la contenida en los par. 204 a 208 AO, sino que hace referencia con ella a la figura de la promesa vinculante existente en todo el Derecho administrativo. Como pone de manifiesto EICH, A., *Die tatsächliche...*, cit., p. 22, Baur, en realidad, concibe el convenio tributario como un contrato pues mantiene que «la Administración financiera y el obligado tributario emiten declaraciones acordadas vinculantes, cada uno en relación a la declaración correspondiente del otro»; esto no es otra cosa que la descripción de la conclusión de un contrato. Por su parte, la vinculatoriedad de la consulta vinculante se deriva de la propia consulta, en cuanto acto administrativo. No es necesario acudir al expediente de la buena fe. En este sentido, TIPKE, K., y LANG, J., *Steuerrecht*, 14.ª ed., Dr. Otto Schmidt, Colonia, 1994, p. 690.

<sup>104</sup> ZORNOZA PÉREZ, J. J., «Interpretación administrativa y consulta tributaria (consideraciones sobre la reforma del art. 107 de la Ley General Tributaria)», *REDF*, 47/48, 1985, p. 498.

<sup>105</sup> En este sentido, WEISENSEE, C., *Auskunft, Zusage...*, cit., p. 180; SONTHEIMER, J., *Der verwaltungsrechtliche...*, cit., p. 23; SPANNOVSKY, W., *Grenzen des Verwaltungshandelns durch Verträge und Absprache*, Duncker&Humblot, Berlín, 1994, pp. 46 y 57.

cual quiere comprometerse; la ventaja de la utilización del contrato consiste en que el ciudadano también queda vinculado a su contenido<sup>106</sup>.

Por el contrario, algunos autores mantienen otros criterios de diferenciación, como la proyección que tienen las consultas vinculantes hacia el futuro. En su opinión, mientras éstas sólo hacen referencia a supuestos de hecho de realización futura, los contratos de Derecho público constituyen discusiones sobre la incertidumbre de situaciones ya realizadas<sup>107</sup>. En contra de esta postura puede alegarse que ni las contestaciones vinculantes pierden su naturaleza jurídica por proyectarse sobre sucesos ya pasados, ni los contratos por contemplar supuestos de hecho por realizar<sup>108</sup>. Antes al contrario, el ordenamiento jurídico admite tanto que las consultas se planteen con posterioridad al presupuesto de hecho (aunque no tendrán efectos eximentes; art. 107 LGT) como que los contratos tributarios se celebren con anterioridad a aquel momento (como, por ejemplo, los acuerdos previos sobre precios de transferencia, art. 16.6 LIS).

Por lo tanto, la única diferencia entre las actuaciones convencionales que dan lugar a la finalización transaccional del procedimiento tributario y las consultas vinculantes radica en la voluntad de las partes, de forma que si éstas desearon que los efectos vinculantes nacieran de la voluntad concordada de ambas, nacerá el contrato, con independencia de si el presupuesto de hecho ya ha sido realizado o no; mientras que si es sólo la Administración la que se autovincula a sus interpretaciones manifestadas a solicitud del obligado tributario se tratará de un supuesto de consulta.

## 2. Diferenciación general respecto a los convenios no vinculantes

Junto a los actos administrativos y los contratos, la Hacienda Pública lleva a cabo «convenios» o «pactos» con los particulares cuya vinculatoriedad es

<sup>106</sup> Como manifiesta SEER, R., *Contratos, transacciones...*, cit., p. 136, la promesa se diferencia del contrato por su unilateralidad, es decir, en la elección por parte de la autoridad de vincularse unilateralmente; «se produce una autoobligación administrativa unilateral de comportarse jurídicamente en el futuro en un determinado sentido. Frente a ello, el receptor de la promesa no se obliga a nada, debido a lo cual el obligado tributario puede hacer valer en todo momento un tratamiento del supuesto de hecho que difiera de la promesa, sin estar obligado a recurrir antes ésta». En el mismo sentido, con anterioridad, MAYER, G., *Die Zusage nach der Abgabenordnung 1977*, Tesis doctoral, Berlín, 1991, p. 63.

<sup>107</sup> HARTZ, «Vereinbarungen zwischen dem Finanzamt und den Steuerpflichtigen, besonders im Zusammenhang mit Betriebsprüfungen», *DB*, 1963, p. 2; KRAUSHAAR, R., Bindung der Finanzverwaltung an Vereinbarungen über Sachverhaltsbeurteilungen im Rahmen einer steuerlichen Aussenprüfung, en *Steuerberaterkongressreport 1986*, C. H. Beck'sche Verlagsbuchhandlung, Munich, 1986, pp. 158 y ss.; EICH, A., *Die tatsächliche Verständigung...*, cit., p. 22; TIPKE, K., y LANG, J., *Steuerrecht*, 14.ª ed., Dr. Otto Schmidt, Colonia, 1994, p. 693. Estos autores apoyan sus argumentos en la jurisprudencia del BFH (BStB1 1961 III 562), según la cual sólo son vinculantes las promesas que hacen referencia a sucesos futuros.

<sup>108</sup> SONTHEIMER, J., *Der verwaltungsrechtliche...*, cit., p. 48.

excluida por las partes, que consisten en meras declaraciones de intención respecto a elementos fácticos o a la interpretación y aplicación del ordenamiento jurídico<sup>109</sup>.

Es, como hemos venido resaltando hasta ahora, el criterio subjetivo el que determina que, ante la ausencia de ánimo vinculatorio respecto a una determinada regulación establecida por las partes, no sean un contrato. En realidad, no se trata de ninguna figura jurídica, sino de meras declaraciones de intención<sup>110</sup>, de actuaciones administrativas materiales<sup>111</sup>. Sin embargo, de estas conversaciones o declaraciones de intenciones puede surgir una vinculación para los intervinientes por el principio de buena fe.

En este sentido, la Hacienda Pública puede dictar un acto de liquidación con un contenido diverso al recogido en el convenio no vinculante, en cuyo caso sólo corre el riesgo de que el acto se declare inválido por desviación de poder si dicha modificación no responde a una justificación motivada en orden a una mejor protección del interés público<sup>112</sup>.

Por otro lado, su posible ilicitud ha de ser examinada de manera aislada, de forma que su antijuridicidad no tiene ningún efecto en el acto administrativo posterior que la contemple. Sin embargo, esta afirmación encuentra una excepción en el supuesto de que dicho convenio incurra en un vicio de procedimiento; en este caso, tal defecto procedimental trasciende a la legalidad del posterior acto de liquidación<sup>113</sup>.

Un ejemplo de convenios no vinculante en el ordenamiento jurídico español lo encontramos en los planes sobre la imputación temporal de ingresos y gastos a efectos del Impuesto sobre Sociedades. El art. 19 LIS regula la posibilidad de establecer criterios distintos al devengo mediante un acuerdo entre la Hacienda Pública y el obligado tributario; sin embargo, ni esta Ley ni el Reglamento del

<sup>109</sup> ERISCHEN, H. U., y MARTENS, W., *Allgemeines Verwaltungsrecht*, 8.ª ed., Walter de Gruyter, Berlín, 1988, comentario al par. 35; MAURER, H., *Allgemeines Verwaltungsrecht...*, cit., comentario al par. 15; STÖBER, R., Comentario al parágrafo 57, en BACHOF, O., y otros, *Verwaltungsrecht...*, cit., SPANNSKY, W., *Grenzen...*, cit., pp. 69 y ss., quien distingue dentro de los convenios no vinculantes o pactos (Absprache), diferentes categorías, esto es, tratos preliminares (Vorverhandlungen), Arrangement y Agreement, que se diferencian entre ellos por su tramitación oral o escrita. Sin embargo, en mi opinión las tres denominaciones hacen referencia a una misma figura jurídica. En el mismo sentido, SEER, R., *Contratos, transacciones...*, cit., p. 136; del mismo autor, *Verständigungen...*, cit., pp. 556 y ss., donde realiza un profundo estudio sobre esta figura.

<sup>110</sup> La figura de los convenios no vinculantes en el ámbito jurídico-público ha sido recogida por el art. 88 LRJAP y PAC.

<sup>111</sup> Así las clasifican STÖBER, R., y GONZÁLEZ-VARAS, I., «Las actuaciones materiales o técnicas», *Revista de estudios de la Administración local y autonómica*, 1995, n.º 267, pp. 573 y ss.

<sup>112</sup> GIANNINI, M. S., *Diritto amministrativo*, vol. 2, 3.ª ed., Dott. A. Giuffrè Editore, Milán, 1993, p. 150; COTZA, P., «Sull'ambito applicativo degli accordi sostitutivi di provvedimenti», *Rivista amministrativa*, 1994, n.º 5, p. 582.

<sup>113</sup> SPANNSKY, W., *Grenzen...*, cit., p. 451.

Impuesto sobre Sociedades atribuyen eficacia vinculante al pacto alcanzado, al contrario de lo que ocurre en relación a los acuerdos previos sobre precios de transferencia (art. 24 RIS).

### 3. Diferenciación general respecto a los actos condicionados o actos-condición

Aunque en el Derecho Tributario español no se pueden encontrar ejemplos de actos-condición, su contraposición a la terminación transaccional del procedimiento tributario resulta clarificadora para conocer mejor ésta.

El acto unilateral condicionado se define como «aquél dictado por la Administración en directa aplicación de normas, que está destinado a regular las relaciones recíprocas entre aquélla y un particular siempre que éste haya dado su voluntario consentimiento»<sup>114</sup>. Como se puede apreciar, es muy difícil delimitar esta figura del convenio tributario, hasta el punto de que algunos autores<sup>115</sup> encuentran una diferencia meramente terminológica entre ellas y propugnan una refundición de los dos términos en un mismo epígrafe: los contratos de Derecho público, ya que «la esencia de ambos esquemas es idéntica».

En nuestra opinión, la frontera entre ambas actuaciones es, de nuevo, la voluntad de las partes. En el acto-condición la situación jurídica surge de la ley, limitándose la Hacienda Pública a aplicar a un individuo una situación preestablecida en el ordenamiento jurídico<sup>116</sup>. Tal acto no constituye ni configura nunca el contenido de la relación jurídica, sino que se limita a aplicar a un supuesto concreto una normativa establecida por la ley con carácter general y previo. Por el contrario, en el convenio la situación jurídica nace del propio negocio bilateral, la Administración y el obligado tributario fijan la deuda mediante el establecimiento concertado de cuestiones de hecho o de derecho cuya determinación es imposible a través de la aplicación del ordenamiento jurídico debido a la incertidumbre existente.

<sup>114</sup> JEZE, G., *Principios...*, cit., T. I, pp. 48 y ss. define los actos-condición como aquéllos que «no crean por sí mismos (como en el caso del contrato) una situación jurídica particular, sino que su mecanismo jurídico consiste en hacer aplicable a un individuo determinado una situación jurídica previamente establecida con carácter abstracto y general (por Ley o Reglamento)». En el mismo sentido, MONEDERO, J. I., *Doctrina del contrato...*, cit., p. 118.

<sup>115</sup> MONEDERO, J. I., *Doctrina del contrato...*, cit., p. 118.

<sup>116</sup> Véase, GARRIDO FALLA, F., *Tratado de Derecho administrativo...*, cit., vol. II, pp. 37, 40 y ss. Mediante la tesis del acto-condición se hace referencia a los convenios tributarios de contraprestación y no a los de fijación de la deuda impositiva. En efecto, respecto de aquéllos el problema de su naturaleza contractual se plantea, sobre todo, por la dificultad de encontrar una causa contractual, como expone GARCÍA DE ENTERRÍA, E., y otros, *Curso de Derecho administrativo*, I, 7.ª ed., Cívitas, 1995, p. 655. En la doctrina francesa, LAUBADERE, A. de, *Traité théorique...*, cit., vol. I, pp. 62, 434 y ss. A pesar del interés del tema no consideramos conveniente extendernos en él, por la confusión que se produciría respecto de nuestro objeto de estudio, que se limita a los convenios de fijación.

### III. EL OBJETO DE LOS CONTRATOS CONDUCENTES A LA TERMINACIÓN TRANSACCIONAL DEL PROCEDIMIENTO TRIBUTARIO: contrato de Derecho público de subordinación

Los contratos que dan lugar a la terminación convencional del procedimiento tributario ostentan una doble naturaleza. Por un lado, constituyen actuaciones administrativas procesales, puesto que se realizan en el seno del procedimiento administrativo, desarrollando una regulación preparatoria de la resolución administrativa final<sup>117</sup>. Por otro, tiene una eficacia jurídico-material, al incidir en el establecimiento, modificación o supresión de una relación jurídico pública, lo que determina su calificación de contratos de Derecho público.

Desde este último punto de vista, los contratos objeto de nuestro estudio se comprenden dentro de la categoría de contratos de Derecho público debido a su objeto<sup>118</sup>: la relación jurídico-tributaria<sup>119</sup>.

Sin embargo, la definición de los propios contratos de Derecho público no es clara<sup>120</sup>, pues en ella se integran una gran variedad de contratos que parecen no

<sup>117</sup> Como será analizado, los contratos de fijación transaccionales de la obligación tributaria sólo pueden tener naturaleza preparatoria o de trámite (capítulo tercero, epígrafe II).

<sup>118</sup> El objeto de los contratos es definido por DÍEZ-PICAZO Y PONCE DE LEÓN, L., y GULLÓN BALLESTEROS, A., *Sistema...*, cit., vol. II, p. 43, como «un bien susceptible de valoración económica que corresponde a un interés de aquéllos (los contratantes)».

<sup>119</sup> SAINZ DE BUIANDA, F., *Hacienda...*, cit., T. IV, pp. 212 y ss.; MORENO TORRES, J. L., «Los convenios...», cit., pp. 7 y ss., quien a pesar de negar, como ya hemos expuesto, el carácter contractual de los convenios fiscales, afirma que en el supuesto de ostentar dicha naturaleza se incluirían dentro de los contratos de Derecho público de subordinación; MONEDERO GIL, J. I., *Doctrina del contrato...*, cit., p. 70. Entre los autores administrativistas, MARTÍN-RETORTILLO BAQUER, S., «La institución contractual en el Derecho administrativo...», cit., RAP, n.º 29, 1959 y bibliografía allí citada; GARCÍA DE ENTERRÍA, E., y FERNÁNDEZ, T.-R., *Curso...*, cit., I, pp. 649 y ss. En este sentido se pronuncia unánimemente la doctrina y la jurisprudencia alemanas en relación a los convenios sobre los hechos en el procedimiento tributario (tatsächliche Verständigung). Así, por ejemplo, la Sentencia del FG de Hamburgo de 4-12-1991 (EFG 1992, pp. 379 y ss.); STERN, K., «Zur Grundlegung einer Lehre des öffentlich-rechtlichen Vertrages», *VerwArchiv*, 1958, p. 112; SCHIMPF, C., *Der verwaltungsrechtliche...*, cit., p. 115. Respecto al predominio de la teoría del objeto como criterio determinante de clasificación de los contratos entre los de Derecho público y los privados, véase, BÜCHNER, V., *Die Bestandskraft...*, cit., p. 8, y SPANNOWSY, W., *Grenzen...*, cit., pp. 111 y ss. En Italia, TESORO, G., *Principii di diritto tributario*, Macri, Bari, 1938, p. 196; BERLIRI, A., *Il concordato fiscale: contratto di diritto pubblico*, Biblioteca della Corte dei Conti in Sede Giurisdizionale, Officine Grafiche, Mantero, Tívoli, 1941, pp. 5 y ss.

<sup>120</sup> El objeto de los contratos de Derecho público es muy variado. En la mayoría de los supuestos consisten en relaciones jurídicas, pero también pueden ser normas y competencias (SALZWEDEL, J., *Die Grenzen...*, cit., pp. 53 y ss.). Por otro lado, el contrato de Derecho público no se circunscribe exclusivamente al Derecho administrativo, sino que igualmente se extiende al ámbito internacional y constitucional, como explican FORSTHOFF, E., *Tratado...*, cit., p. 372, y MARTÍN-RETORTILLO BAQUER, S., «La institución contractual...», cit., p. 68. Para calificar a los



tener más en común que su no pertenencia a los contratos administrativos o a los privados <sup>121</sup>.

Esta falta de exactitud la muestra la Ley de Contratos del Estado, cuyo art. 3.d excluye de su ámbito de aplicación «los convenios de colaboración que, con arreglo a las normas específicas que los regulan, celebre la Administración con personas físicas o jurídicas sujetas al derecho privado, siempre que su objeto no esté comprendido en los contratos regulados en esta Ley o en normas administrativas especiales».

TESORO ofreció una definición de los contratos de Derecho público muy acertada, con el fin de justificar la inclusión del Concordato dentro de esta categoría, como «una relación de Derecho público de carácter sinalagmático, en la que los efectos típicos del mismo derivan directamente de la reunión del consentimiento del órgano administrativo y del contribuyente». En la concepción desarrollada por este autor se observan dos fundamentos muy importantes: en primer lugar, considera que el Concordato es un contrato al surgir los efectos vinculantes directamente del acuerdo de voluntades; por otro lado, le agrupa por su objeto («relación de Derecho público»), dentro de los contratos de Derecho público <sup>122</sup>.

contratos de Derecho público que se desarrollan dentro del ámbito administrativo —distinguiéndolos de los que tienen como objeto relaciones internacionales o constitucionales—, algún autor alemán ha manifestado la conveniencia de sustituir en este ámbito la terminología «contrato de Derecho público» (*öffentlich-rechtliche Vertrag*; empleada en la *BVwVfG*) por «contrato administrativo» (*verwaltungsrechtliche Vertrag*) (BÜCHNER, V., *Die Bestandskraft...*, cit., pp. 9 y ss.; SCHIMPF, C., *Der verwaltungsrechtliche...*, cit., pp. 26 y ss., y 44 y ss.). Sin embargo, a nuestro parecer, la existencia en Derecho español de contratos entre la Administración y los ciudadanos que versan sobre bienes y servicios existentes en el mercado, mediante un intercambio de prestaciones y que, debido al orden jurisdiccional por el que son enjuiciados los problemas que respecto a ellos se plantean, son calificados de forma unánime como «contratos administrativos», recomienda la utilización del término «contrato de Derecho público» para designar los negocios que nos ocupan, si acaso puntualizando que pertenecen a la subcategoría de aquéllos que tienen como objeto exclusivamente las relaciones jurídico-administrativas.

<sup>121</sup> MONEDERO GIL, J. I., *Doctrina del contrato...*, cit., p. 70. En este mismo sentido, BONK, H. J., en STELKENS, P., y otros, *Verwaltungsverfahrensgesetz...*, cit., p. 1215, quien expresa las dificultades de construir una sistemática unitaria a todos los contratos públicos.

En torno a la posibilidad de formular una teoría general de todos los contratos llevados a cabo por la Administración y los particulares, véase MARTÍN-RETORTILLO BAQUER, S., «La institución contractual...», cit., pp. 62 y ss. Por otra parte, PAREJO ALFONSO, L., Objeto, ámbito de aplicación y principios generales de la Ley de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas. Las relaciones interadministrativas, en AA.VV., *Comentarios a la Ley de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común*, Comunidad de Madrid, Consejería de Hacienda, Madrid, p. 28, destaca la separación normativa que se produce entre el contrato administrativo y el de Derecho público, al encontrarse la previsión de éste dentro de la LRJAP y PAC (art. 88), a pesar de la independencia de las normativas correspondientes a los actos administrativos unilaterales (LRJAP y PAC) y de la contratación administrativa (Ley de Contratos del Estado).

<sup>122</sup> TESORO, G., *Principii...*, cit., p. 196. En el mismo sentido, BERLIRI, A., *Il concordato fiscale...*, cit., pp. 5 y ss., y OBERMAYER, K., *Kommentar zum...*, cit., p. 817.

Con independencia de la polémica en torno a la procedencia de construir una teoría general que englobe a todos los contratos de Derecho público, hay que destacar que la característica unitaria de todos ellos es su objeto: constituyen instrumentos de gestión administrativa respecto a relaciones jurídico-públicas, de desarrollo de las potestades administrativas.

En efecto, frente a los contratos administrativos y privados <sup>123</sup>, cuya finalidad se dirige al intercambio de bienes y servicios entre la Hacienda Pública y los ciudadanos, los contratos de Derecho público constituyen una técnica de administrar. En palabras de GARCÍA DE ENTERRÍA, mientras los dos primeros «suponen la utilización por parte de la Administración de instrumentos contractuales dentro del ámbito específico de las relaciones patrimoniales que son comunes a todos los sujetos de Derecho», «los conciertos no suponen ningún ejemplo de colaboración patrimonial entre partes, (...), sino, por el contrario un simple acuerdo sobre la medida de una obligación, o de una ventaja, típicas de una relación de sumisión jurídico-pública previamente establecida entre la Administración y la persona con quien ella conviene» <sup>124</sup>.

En concreto, por lo que respecta a su diferenciación con los contratos administrativos, mientras éstos constituyen una fórmula de colaboración de los particulares con las tareas propias de la Administración, en los contratos de Derecho público —en palabras de S. MARTÍN-RETORTILLO <sup>125</sup>— «la posición del particular que interviene es del todo distinta: interviene de forma directa en las condiciones y formación del contrato que se concluye y se diría que al papel que el mismo juega no está reducido a la simple manifestación de una adhesión. Son voluntades —prosigue este autor— que se vinculan en su pureza, sin que la una absorba a la otra. Hay sí una diferente posición originaria de las partes; se diría que la Administración y el particular hablan, ambos libremente, desde pedestales situados a distinta altura. Pero esta diferencia no transciende de ahí. Además esa situación desigual en la posición originaria, no impide que la voluntad privada entre en la formación del acto contractual y se mantenga en el mismo con igual título y valor que la voluntad de la Administración».

El fundamento de los contratos de Derecho público se centra en la mayor eficacia que representa para la gestión pública si se desarrolla con la colaboración

<sup>123</sup> La primera diferencia que se observa entre los contratos administrativos y los de Derecho público consiste en la diversa intensidad con la que han sido tratadas. En efecto, mientras los primeros han sido estudiados en profusión en aquellos países donde se conoce (Francia y España), los convenios de Derecho público han sufrido históricamente un menor desarrollo por la doctrina administrativista (DELGADO PIQUERAS, F., *La terminación convencional del procedimiento administrativo*, Aranzadi, Pamplona, 1995, p. 91).

<sup>124</sup> GARCÍA DE ENTERRÍA, E., *Curso...*, cit., T. I, pp. 648 y 649. En el mismo sentido, GARCÍA ORTEGA, P., *Manual de contratos del Estado*, 3.ª ed., Espasa Calpe, Madrid, 1987, p. 245.

<sup>125</sup> MARTÍN-RETORTILLO BAQUER, S., «La institución contractual...», cit., pp. 77 y 78.

de los particulares<sup>126</sup>. Mediante su empleo la Hacienda Pública renuncia a llevar a cabo sus potestades de imposición unilateral y, buscando una mayor eficacia administrativa, intenta alcanzar el interés público a través del establecimiento de una solución consensuada con el ciudadano; solución que, en el supuesto de que no pueda acordarse, será impuesta unilateralmente por aquélla haciendo uso de las potestades que para ello le haya otorgado la ley<sup>127</sup>.

Para comprender la conveniencia de la participación del ciudadano en el procedimiento tributario ha de partirse de que el Estado no puede realizar los objetivos que la Constitución le ha encomendado y que le atribuyen el carácter de social mediante órdenes dirigidas a los particulares, sino que necesita del apoyo de éstos en el ejercicio de sus competencias para llevar a cabo su función de una forma eficaz. Es precisamente el tránsito de Estado liberal de Derecho a Estado social y democrático de Derecho lo que provoca, como expone PAREJO ALFONSO<sup>128</sup>, un abandono de la consideración del acto administrativo y, por lo tanto, de la voluntad unilateral e imperativa de la Administración, como instrumento único de acción del ente público. Efectivamente, en el Estado social actual se producen una serie de circunstancias que propician la utilización de los contratos de Derecho público. Estas son, como enumera aquel autor, la asunción por el Estado de funciones garantizadoras del bienestar de los particulares; un desdibujamiento de la contraposición entre interés público e intereses particulares; la crisis de la ley y la posibilidad de que el ciudadano se sitúe en una posición de igualdad o, cuando entran en juego los derechos fundamentales, incluso de superioridad frente a la Administración.

No obstante, admitiendo la necesidad del empleo de los contratos de Derecho público como medio de gestión administrativa, es aconsejable advertir contra su empleo abusivo, como realiza PARADA VÁZQUEZ<sup>129</sup>, quizás de una forma extrema: «Parece como si la Administración se avergonzara de su condición de poder público y de la imposición unilateral de su voluntad sobre los particulares o sobre otras Administraciones inferiores y necesitara del consenso de unos y otras para

<sup>126</sup> GARCÍA DE ENTERRÍA, E., y FERNÁNDEZ, T-R., *Curso...*, cit., I, p. 649. Fuera de España, SONTHEIMER, J., *Der verwaltungsrechtliche...*, cit., p. 21. Por otra parte, FORSTHOFF, E., *Tratado...*, cit., p. 378, destacó la irrelevancia de la condición de las partes, pudiendo existir contratos de Derecho público entre particulares.

<sup>127</sup> Recordemos en este punto las palabras de MARTÍN-RETORTILLO BAQUER, S., «La institución contractual...», cit., p. 78: «Constituyen relaciones entre la Administración pública y los particulares que se resuelven en una forma contractual, pero que si por determinadas circunstancias no llegan a concluirse, la Administración puede normalmente alcanzar *ex lege* los mismos efectos de forma unilateral. Se diría que la Administración, antes de querer imponer, intenta gentilmente llegar a un posible acuerdo con el particular.» Del mismo modo, el par. 54 de la Ley alemana de Procedimiento Administrativo (BVerwG) autoriza a la Administración a «en vez de dictar un acto administrativo, concertar un convenio con aquella persona a la que de otro modo dirigiría el acto administrativo».

<sup>128</sup> PAREJO ALFONSO, L., *Crisis y renovación...*, cit., pp. 17 y ss.

<sup>129</sup> PARADA VÁZQUEZ, R., *Derecho administrativo...*, cit., T. I., p. 269.

cumplir incluso con sus funciones soberanas, produciéndose así una necesidad de compromiso que lleva a un uso generalizado e intensivo de la concertación».

En conclusión, dentro del fenómeno de contractualización de la gestión administrativa se inserta la terminación convencional del procedimiento y, en consecuencia, los convenios tributarios dirigidos a la fijación de los componentes fácticos y jurídicos de la relación jurídico-tributaria.

Por otra parte, las relaciones contractuales entre la Hacienda Pública y el contribuyente en orden a establecer los elementos inciertos de la obligación tributaria se configuran como de subordinación<sup>130</sup>, debido a la postura de superioridad que aquélla ostenta en el marco de sus relaciones con el ciudadano en materia tributaria. Superioridad que se refleja en el poder de determinación de la deuda tributaria con amplios márgenes de apreciación en múltiples supuestos, como por ejemplo, siempre que la base imponible del impuesto tome como referencia el valor de mercado<sup>131</sup>. Frente a este tipo de contratos, se definen los de coordinación como aquéllos en los que las dos partes se encuentran en situación de igualdad, lo que ocurre cuando se relacionan dos Administraciones<sup>132</sup>. La diferenciación entre ambos tipos de negocios jurídicos resulta de gran importancia, pues determina un diverso régimen de legitimidad según la clasificación en que se incluya al contrato, así como distintas consecuencias en relación a su ilicitud<sup>133</sup>.

Sin embargo, tal distinción no puede basarse en la relación de igualdad o desigualdad entre los contratantes, puesto que todo contrato se basa en una relación igualitaria, incluso cuando interviene la Hacienda Pública, como consecuencia de su sujeción al ordenamiento jurídico<sup>134</sup>. La única superioridad que ostenta la Administración deriva del papel que la ley le otorga de garante del interés común<sup>135</sup>. Sobre este razonamiento han surgido posturas partidarias de desterrar el término «contrato de subordinación»<sup>136</sup>.

<sup>130</sup> SONTHEIMER, J., *Der verwaltungsrechtliche...*, cit., p. 22. Los contratos de subordinación entre la Administración y los particulares fueron aceptados en España por MARTÍN-RETORTILLO BAQUER, S., «La institución contractual...», cit.

<sup>131</sup> RAMALLO MASSANET, J., *La eficacia...*, cit., pp. 221 y ss.

<sup>132</sup> La propia Constitución española prevé la posibilidad de acuerdos entre las CC.AA (art.145.2). Entre las normas que regulan estos pactos cabe citar el art. 4.3 RGR: «La Agencia Estatal de la Administración Tributaria se encargará de la gestión recaudatoria de los recursos de derecho público de otras Administraciones públicas nacionales cuando dicha gestión se le encomiende por Ley o por convenio.» En el ámbito internacional, los convenios interadministrativos están contemplados, por ejemplo, en el Modelo de Convenio de la OCDE de 1977 para evitar la doble imposición (art. 26).

<sup>133</sup> OBERMAYER, K., «Der nichtige öffentlich-rechtliche Vertrag nach paragraf 59 VwVfG», en Maunz, T., *Verwaltung und Rechtsbindung (Festschrift zum hundertjährige Bestehen des Bayerischen Verwaltungsgerichtshofes)*, Richard Booberg Verlag, Munich, 1979, pp. 275 y ss.; SPANNOWSKY, W., *Grenzen...*, cit., pp. 200 y ss.

<sup>134</sup> RODRÍGUEZ BEREJO, A., *Introducción...*, cit., pp. 200 y ss. Fuera de España, PÜTTNER, G., «Wider den öffentlich-rechtlichen Vertrag zwischen Staat und Bürger», *DVBj*, 1982, pp. 124 y ss.

<sup>135</sup> PAREJO ALFONSO, L., *Eficacia...*, cit., p. 212.

<sup>136</sup> PÜTTNER, G., «Wider den öffentlich-rechtlichen...», cit., pp. 124 y ss.



En nuestra opinión, la terminología «contrato de coordinación-contrato de subordinación» puede mantenerse si se ubica su diversidad en un criterio no basado en una relación formal de igualdad o desigualdad de las partes, sino en la posibilidad de que la Administración (y en el supuesto de que el contrato de Derecho público se realice entre dos Administraciones, una de ellas) pueda ejercitar su potestad de forma unilateral o, por el contrario, necesite de la voluntad de la contraparte de manera imprescindible para regular la materia, no teniendo potestad para realizarlo ella sola<sup>137</sup>.

En concordancia con esta tesis, los contratos tributarios de fijación de la prelación tributaria que dan lugar a la finalización convencional del procedimiento se califican como de subordinación, pues la Hacienda Pública puede ejercer su potestad unilateralmente a través del establecimiento de la cuestión incierta sin tener en cuenta la voluntad del obligado tributario<sup>138</sup>, a pesar de lo cual considera más conveniente resolver dicha cuestión con la participación del ciudadano<sup>139</sup>.

<sup>137</sup> MENÉNDEZ REXACH, A., *Los convenios entre Comunidades Autónomas: Comentario al art. 145.2 de la Constitución*, Instituto de Estudios de Administración Local, Madrid, 1982, pp. 77 y ss.; PAREJO ALFONSO, L., *Eficacia...*, cit., p. 176. En Alemania, SCHIMPF, C., *Der verwaltungsrechtliche...*, cit., pp. 69 y ss.; MAYER, F. y KOPP, F., *Allgemeines Verwaltungsrecht*, 5.ª ed., Boorberg, Stuttgart, 1985, p. 262; BONK, H. J., Comentario al par. 54 VerwVerfG, en STELKENS, P., y otros, *Verwaltungsverfahrensgesetz...*, cit., p. 1234. Esta postura se encuentra respaldada por el par. 54, segundo párrafo VerwVerfG: «La autoridad especialmente puede, en vez de dictar un acto administrativo, concertar un convenio de Derecho público con aquella persona a la que de otro modo dirigiría el acto administrativo.»

<sup>138</sup> La constatación de la posibilidad de que la Administración imponga su voluntad unilateralmente, llevó a MORENO TORRES, J. L., «Los convenios...», cit., a rechazar la naturaleza contractual de las evaluaciones globales. Frente a este argumento CORTES DOMÍNGUEZ, M., «Las estimaciones...», cit., p. 455, mantuvo que ello constituye una característica de todo contrato de subordinación, como ya había defendido MARTÍN-RETORTILLO BAQUER, S., «La institución...», cit., pp. 59 y ss., al afirmar que los contratos de Derecho público consisten en «una relación entre la Administración pública y un particular que se resuelve en una fórmula contractual —un acuerdo de voluntades—, pero que si, por determinadas circunstancias, no llega a concluirse, la Administración puede normalmente alcanzar ex lege los mismos efectos de forma unilateral».

<sup>139</sup> CORDÓN EZQUERRO, T., «Los acuerdos previos sobre precios de transferencia (A.P.A.) (I)», *Carta Tributaria. Monografías*, n.º 249, 1996, p. 10.

#### IV. LA CAUSA DE LOS CONTRATOS CONDUCTENTES A LA TERMINACION TRANSACCIONAL DEL PROCEDIMIENTO TRIBUTARIO: negocio jurídico de fijación transaccional

##### A) NEGOCIO JURÍDICO DE FIJACIÓN

El punto más problemático en relación al carácter contractual de los acuerdos que provocan la terminación convencional del procedimiento tributario consiste en el enlace causal de las prestaciones<sup>140</sup>, entendido como el propósito común de la Hacienda Pública y el particular de alcanzar un determinado resultado mediante la realización del negocio jurídico<sup>141</sup>.

Como expone PAREJO ALFONSO<sup>142</sup>, el concepto de causa del negocio jurídico ha de ser modulado cuando interviene la Administración, en el sentido de que «en la terminación convencional del procedimiento administrativo el propósito común perseguido por las partes no puede ser otro que el legalmente prefijado a la concreta actividad administrativa de que se trate (a través de la configuración de la potestad ejercitada) y, por tanto y en último término, el interés general».

En concreto, la terminación convencional del procedimiento tributario puede realizarse mediante la celebración de distintos contratos de Derecho público que se distinguen entre ellos por su causa. Como principales tipos podemos enumerar: a) acuerdos de fijación; b) acuerdos de intercambio; c) acuerdos modales, que regulan la forma o modalidad de cumplir una obligación o ejercitar un derecho; d) acuerdos «normativos», que serán integrados en el contenido de una norma jurídica; y e) acuerdos de composición de intereses entre una pluralidad de sujetos afectados por un procedimiento<sup>143</sup>.

<sup>140</sup> En este sentido, GARCÍA DE ENTERRÍA, E., y FERNÁNDEZ, T.-R., *Curso...*, cit., T. I, p. 655.

<sup>141</sup> Díez-PICAZO Y PONCE DE LEÓN, L., y GULLÓN BALLESTEROS, A., *Sistema...*, cit., vol. II, pp. 47 y 48.

<sup>142</sup> PAREJO ALFONSO, L., *Eficacia...*, cit., p. 191.

<sup>143</sup> SÁNCHEZ MORÓN, M., «El régimen de los actos y los recursos en la Ley de régimen jurídico de las Administraciones públicas y del procedimiento administrativo común», *Ciudadanos y reforma administrativa*, Cátedra «Joaquín Ruiz-Giménez» de estudios sobre el Defensor del Pueblo, Universidad Carlos III de Madrid, Getafe, 1994, pp. 26 y 27. El único ordenamiento que realiza una diferenciación similar es el alemán, en los par. 54 y ss. BVerwVerfG, que contempla los Vergleichsverträge (transacciones) y los Austauschverträge (de intercambio). Si bien la Ley italiana de 7 de agosto de 1990, de nuevas normas en materia de procedimiento administrativo y de derecho de acceso a los documentos administrativos, también contempla los contratos de Derecho público en su art. 11, se trata de una cláusula genérica de admisión que engloba a todos ellos. Junto a los contratos de fijación y de intercambio, la doctrina alemana afirma la existencia de contratos de Derecho público innominados, tales como contratos de servicios, de establecimiento de normas, de préstamo y declaraciones de voluntad unilaterales que requieren garantía jurídico-funcionarial (véase BACHOF, O., y otros, *Verwaltungsrecht...*, cit., p. 348. BONK, H. J., en STELKENS, P., y otros, *Verwaltungsverfahrensgesetz...*, cit., pp. 1253 y 1254; SCHIMPF, C., *Der verwaltungsrechtliche...*, cit., pp. 69 y ss.).

Los más relevantes de los citados, a nuestros efectos, son los convenios de fijación y los de contraprestación. Los primeros se encuentran dirigidos a la fijación de una relación jurídica controvertida<sup>144</sup>. Por su parte, en los de contraprestación o intercambio la Administración y el ciudadano unen sus voluntades con otra finalidad: la de intercambio de prestaciones<sup>145</sup>, como por ejemplo, las acciones concertadas<sup>146</sup> o la concesión por parte de un Ayuntamiento de una exención fiscal a las empresas que se asienten en su demarcación<sup>147</sup>. También se ha regulado en la Ley de Presupuestos un supuesto de contrato de intercambio; en concreto, el art. 16.4 de la Ley 13/1996, de 30 de diciembre, de Medidas Fiscales, Administrativas y de Orden Social, prevé una deducción en la cuota del Impuesto sobre Sociedades de las inversiones realizadas en bienes del activo material destinadas a la protección del medio ambiente y consistentes en instalaciones que eviten la contaminación atmosférica, etc, siempre que dichas inversiones estén incluidas en «programas, convenios o acuerdos con la Administración». Es decir, se le ofrece al sujeto pasivo como contraprestación

<sup>144</sup> MENÉNDEZ REXACH, A., en LEGUINA VILLA, J. y SÁNCHEZ MORÓN, M. (directores), *La nueva Ley de régimen jurídico de las Administraciones públicas y del procedimiento administrativo común*, Ed. Tecnos, Madrid, 1993, p. 265, los denomina «convenios de composición».

<sup>145</sup> En contra de este criterio de diferenciación se pronuncian SCHICK, W., *Vergleiche und sonstige Vereinbarungen zwischen Staat und Bürger im Steuerrecht*, C.H.Beck'sche Verlagsbuchhandlung, Munich, 1967, p. 25, y MOHR, H., «Austauschverträge mit Steuerbehörden», NJW, 1978, n.º 16/17, pp. 790 y ss., quienes mantienen que el criterio diferenciador entre los contratos transaccionales y los de intercambio reside en la relación de las contraprestaciones a que se comprometen las partes respecto a la relación impositiva en sí; de este modo, cuando la prestación es ajena a la imposición, constituirá un contrato de intercambio, mientras que si afecta directamente a aquélla será una transacción. Sin embargo, en nuestra opinión, tal y como expone SONTHEIMER, J., *Der verwaltungsrechtliche... cit.*, p. 35 y p. 38, nota 73, la nota diferenciadora entre los contratos de fijación y los de contraprestación no reside en el grado de vinculación de las prestaciones al tributo, sino en que exista o no una divergencia entre las partes respecto a la cuestión jurídica o de hecho.

<sup>146</sup> Sobre las acciones concertadas, véase SALAS HERNÁNDEZ, J., «El régimen de acción concertada», RAP, n.º 56, 1968, pp. 435 y ss. Sin embargo, GALLEGO ANABITARTE, A., *La acción concertada... cit.*, pp. 191 y ss., mantiene el carácter de resolución unilateral necesitada de colaboración de las acciones concertadas. En efecto, la propia naturaleza contractual de las acciones concertadas y de los contratos-programa es discutido. Así, GARCÍA DE ENTERRÍA, E., y FERNÁNDEZ, T.-R., *Curso... cit.*, T. I, p. 656, los califican como actos administrativos de sumisión, que suponen una creación unilateral de obligaciones por el súbdito realizadas ante la Administración: el motivo subjetivo de esa creación no llega a integrar en sentido técnico una verdadera causa contractual (*Verwaltungsakten auf Unterwerfung*).

<sup>147</sup> La jurisprudencia conoce de muchos supuestos de contratos de contraprestación, respecto de los que siempre ha proclamado su carácter vinculante para los intervinientes. Así, la STSJ de Madrid de 7-5-1996 declara la necesidad de respetar un acuerdo firmado entre el Ayuntamiento de Madrid y una entidad privada por el que la empresa quedaba exenta de la Tasa por ocupación del subsuelo por la red de distribución a cambio de la prestación del servicio de abastecimiento a través del aprovechamiento especial de las galerías de servicios municipales y de la reversión de todas las instalaciones y tuberías al transcurso de noventa y nueve años o al tiempo de rescate.

una deducción en su Impuesto sobre Sociedades si él, a su vez, realiza una actividad beneficiosa para el interés común.

La contraposición dogmática que estamos realizando entre ambos contratos no debe llevarnos a pensar que son excluyentes entre sí; un contrato de fijación puede ser, al mismo tiempo, un convenio de contraprestación<sup>148</sup>.

Nuestro estudio se limita a los supuestos en que la terminación convencional del procedimiento se alcanza mediante un negocio jurídico de fijación, esto es, cuando la Hacienda Pública soluciona de forma definitiva una incertidumbre a través de la participación del particular en el procedimiento. No consideramos conveniente llevar a cabo un análisis que comprenda también a los contratos de intercambio por la diferencia que presentan ambos tipos de terminación convencional, sobre todo por lo que respecta a su licitud. Desde este último punto de vista, los convenios de intercambio presenta menos problemas, pues se rigen estrictamente por el principio de legalidad, de modo que la Hacienda Pública sólo puede pactar el otorgamiento de una concesión cuando así esté previsto en el ordenamiento jurídico. Frente a ello, si esa misma concesión se acuerda en el seno de una transacción su otorgamiento no está contemplado en las normas; es más, dicha previsión por parte del ordenamiento jurídico sería imposible, como consecuencia de la causa de estos negocios jurídicos de fijación, dirigida a la resolución de una incertidumbre que mediante la aplicación del Derecho no se puede aclarar. Sobre la incidencia del principio de legalidad en las transacciones volveremos detalladamente en el capítulo segundo. Por el momento sólo nos interesa retener que la diferenciación entre ambas clases de contratos de Derecho público proviene de su causa.

En definitiva, debido a su causa, las actuaciones que agrupamos en este trabajo se insertan dentro de los llamados contratos declarativos o de fijación<sup>149</sup>, cuya finalidad genérica se centra en la búsqueda de una solución a la controversia existente entre las partes, que evite o ponga término a la inseguridad, mediante la fijación de la relación jurídica<sup>150</sup>. En palabras de GARCÍA DE ENTERRÍA<sup>151</sup>, el negocio jurídico de fijación concreta «el alcance de obligaciones que proceden de otra fuente, pero que no las crean, que eliminan la incertidumbre sobre su extensión y régimen».

<sup>148</sup> ULE, C. H., y LAUBINGER, H.-W., *Verwaltungsverfahrenrecht... cit.*, p. 280.

<sup>149</sup> CARNELUTTI, F., *Instituciones del proceso civil*, vol. I, Sentís Melendo, S., tr., Ed. jurídicas Europa-América, Buenos Aires, p. 112. En nuestro país, PALAO TABOADA, C., «El nuevo procedimiento...», cit., pp. 13 y ss.; NÚÑEZ PÉREZ, G. G., «La actividad administrativa de comprobación tributaria», REDF, n.º 53, 1987, pp. 52 y ss.; MANTERO SAENZ, A., Inspección. Documentación, en AA.VV., *Comentarios a la Ley General Tributaria... cit.*, p. 1713. En la doctrina administrativa, GARCÍA DE ENTERRÍA, E., y FERNÁNDEZ, T.-R., *Curso... cit.*, T. I, p. 655.

<sup>150</sup> En este sentido, el TS señaló, en su Sentencia de 16-6-1962, la configuración de la transacción como un contrato liquidatorio. Por su parte, la contestación vinculante a la consulta ha sido también calificada como un negocio de fijación por MANTERO SAENZ, A., «La consulta vinculante», REDFyHP, n.º 122, 1976, p. 349.

<sup>151</sup> GARCÍA DE ENTERRÍA, E., y FERNÁNDEZ, T.-R., *Curso... cit.*, T. I, p. 655.

En concreto, la causa del contrato de fijación que da lugar a la terminación del procedimiento es la autocomposición<sup>152</sup> de un conflicto derivado de la incertidumbre existente en relación a un elemento de la obligación tributaria<sup>153</sup>. Efectivamente, las partes buscan, mediante la realización de aquel acuerdo, la eliminación por ellas mismas de una situación fáctica o jurídica de controversia relativa a la fijación del supuesto de hecho o de cuestiones jurídicas referentes a la obligación tributaria. La mayoría de ejemplos a este respecto se encuentran en los problemas de calificación de los hechos en orden a su inserción en el supuesto de hecho del tributo<sup>154</sup> y en las valoraciones de los bienes objeto de la obligación fiscal. Desde el primer punto de vista, la elaboración legislativa del hecho imponible manifiesta en muchas ocasiones una gran vaguedad en los términos, que requiere un proceso de calificación de los concretos hechos. Muestra paradigmática de este fenómeno es el Impuesto de Actividades Económicas, en relación al cual puede citarse, entre otras, la STSJ de la Rioja de 7-2-1995 que, en contra del criterio de la Administración (reflejado en la Contestación de la DGT de 7-4-1995 —Gaceta fiscal n.º 141, 1996, p. 88—), determina que la actividad de los subagentes de seguros se encuentra sujeta al impuesto al asumir éstos la obligación de responder del buen fin de determinadas operaciones, por lo que realizan el hecho imponible del IAE descrito en el art. 79 y completado en el art. 80 LRHL. Asimismo, también es objeto de frecuente controversia la inserción de una actividad en el hecho imponible del IVA, la inserción de la actividad en cuestión en un determinado régimen del IVA<sup>155</sup> o en los epígrafes del IAE<sup>156</sup>

<sup>152</sup> Fue CARNELUTTI, F., *Sistema de Derecho procesal civil*, I, N. Alcalá-Zamora y S. Sentís Melendo, tr., Uteha Argentina, Buenos Aires, 1944, pp. 197 y ss., n.º 55, el autor que empleó por primera vez el término «autocomposición» en el sentido que nos interesa. Sobre esta figura, véase también, ALCALÁ-ZAMORA Y CASTILLO, N., *Proceso, autocomposición y autodefensa*, Imprenta Universitaria, Méjico, 1947.

<sup>153</sup> COCIVERA, B., *Il Concordato...*, cit.; BERLIRI, A., *Principios...*, cit., vol. III, p. 207, que atribuyen al concordato la función de eliminar la incertidumbre resultante de la liquidación. En Alemania, BLIND, J., *Die Voraussetzungen für den Abschluss Verwaltungsgerichtlicher Vergleiche*, Tesis doctoral, Stuttgart, 1970, pp. 158 y ss., y SCHIMPF, C., *Der verwaltungsrechtliche...*, cit., p. 85. Así se ha reconocido, en España, en relación a los convenios expropiatorios; en este sentido, las Sentencias 2-1-1980 y 10-7-1981, se expresan de la siguiente manera: «Aunque la potestad expropiatoria tiene su fundamento en la ley y no en el convenio, éste se dirige a precisar el alcance de una obligación previamente constituida, que resulta de la existencia de una relación especial de sujeción». Posteriormente analizaremos el sentido que ha de atribuirse a la incertidumbre, presupuesto de los negocios jurídicos de fijación (capítulo segundo, II.C.1).

<sup>154</sup> Respecto a la calificación de los hechos imposables, PALAO TABOADA, C., «Notas a la Ley 25/1995, de 20 de julio, de modificación parcial de la Ley General Tributaria», *Estudios Financieros*, n.º 155, 6/1996, pp. 17 y ss.

<sup>155</sup> Como puede apreciarse en las contestaciones a consultas de 20-11-1994, 7-9-1994, 2-2-1995 —CT, n.º 76, 1995, pp. 163 y ss.

<sup>156</sup> STSJ de Cataluña de 7-12-1995, Gaceta fiscal, n.º 141, 1996, pp. 117 y ss. Contestaciones a consultas de 30-6-1995 y 20-7-1995, CT, n.º 76, 1995, pp. 163 y 165. En relación a las incertidumbres jurídicas que se plantean en el IAE y su posible resolución convencional, RODRÍGUEZ-BEREJO LEÓN, M., *La configuración jurídica del Impuesto sobre actividades económicas*, trabajo inédito, Área de Derecho Financiero y Tributario, Universidad Autónoma de Madrid, 1996.

y la concesión de una exención del IAE<sup>157</sup>. Por último, citaremos, sin ánimo de exhaustividad, la inseguridad que plantean términos como «gasto deducible»<sup>158</sup>, «bienes afectos»<sup>159</sup> o «coste real»<sup>160</sup>.

Por lo que se refiere a la valoración de los elementos configuradores de la base imponible, es, sin duda, el ámbito donde se plantean más incertidumbres, como consecuencia del grado de indeterminación con que son definidas y de la falta de una coherencia entre las diferentes valoraciones existentes en Derecho español en relación a un mismo bien o derecho<sup>161</sup>. De entre todos los criterios de valoración se significan, por la inseguridad que encierran, el valor de mercado (art. 18 LISD; art. 98 RISD; art. 47 TRITPAJD; arts. 91 y 120 ss. RITPAJD; arts. 18, 19 y 24 LIP; arts. 27. Uno.f y 46.Tres LIRPF; art. 79. Uno LIVA); el coste real (art. 103 LRHL); en relación al valor en aduanas, el valor de transacción de mercancías idénticas (art. 41a del Reglamento CEE 1244/80), el método denominado del «último recurso» (art. 2.3 del Reglamento CEE 1224/80) que consiste en la utilización de criterios razonables cuando el valor de aduana no pueda fijarse por ninguno de los métodos establecidos al efecto. De entre todos estos criterios destaca el valor de mercado por la mayor frecuencia que es utilizado por el ordenamiento jurídico; así, por ejemplo, en el cálculo de la base imponible del ISD (art. 9 LISD), para la determinación del valor de determina-

<sup>157</sup> Véase, en este sentido, STSJ de Castilla-La Mancha de 27-9-1996, que interpreta los sujetos beneficiarios de una exención mencionados en el art. 83.1.d LRHL de tal manera que excluye los centros educativos no oficiales.

<sup>158</sup> En este sentido, la SAN de 23-7-1996 considera gasto deducible en el Impuesto sobre Sociedades aquél que, a pesar de tener un «animus donandi», se realiza con una intencionalidad que no es la propia de la donación, como es la obtención de un beneficio futuro.

<sup>159</sup> Así, la STSJ de Castilla-La Mancha de 12-6-1996 interpreta la exención del Impuesto sobre Bienes Inmuebles concedida a los bienes propiedad del Estado afectos a los servicios penitenciarios (art. 64.a LHL) de tal forma que alcanza sólo a los bienes en que se desarrollan efectivamente las actividades propias del servicio penitenciario, pero no a aquellos otros bienes en que se realicen actividades que, aun siendo necesarias para el servicio de aquéllas, no están directamente relacionadas con las mismas, como centros directivos y viviendas de los funcionarios de prisiones. A una conclusión contraria llega la STSJ de Madrid de 17-5-1996 en relación a un edificio de viviendas situado en un Cuartel de la Guardia Civil, respecto del que sí concede la exención del art. 64.a LRHL por considerarlo afecto a la seguridad ciudadana, al construir toda la finca una unidad inescindible que comprende todos los edificios incluidos en el recinto amurallado del cuartel.

<sup>160</sup> En relación al «coste real y efectivo de la construcción, instalación u obra», que constituye la base imponible del Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras (art. 103 LHL) ha establecido la STSJ de Extremadura de 14-6-1996, entre otras, que no incluye el importe de los honorarios del arquitecto y del aparejador, así como las partidas correspondientes a gastos generales, beneficio industrial, IVA y el importe al que pudiera ascender el estudio sobre seguridad e higiene.

<sup>161</sup> RAMALLO MASSANET, J., y PEÑUELAS REIXACH, LL., Ponencia General. La determinación de la base imponible en la propiedad inmueble, XLV Congreso Internacional de Derecho Financiero y Tributario, *Cahiers de droit fiscal international*, vol. LXXVI a, Barcelona, 1991, pp. 19 y ss.; CARROBE GENE, M., Introducción, en AA.VV., *Valoración en Derecho tributario*, IEF, Madrid, 1991, pp. 12 y 13.

dos bienes en el IP (arts. 18, 19 y 24 LIP) o en la fijación de la base imponible del ITP (art. 10 TRITPAJD).

Por ello, el ámbito de la valoración es el más propicio para llevar a cabo actuaciones convencionales, que se celebran con la finalidad de fijar un valor incontrovertido y seguro para las partes. No existe un valor unívoco para cada bien. Como explica SEER<sup>162</sup>, «a cada valoración sirve de base una transacción, de manera que aquélla depende de las posibilidades de transigir que sean accesibles a la persona que realiza la valoración. Esta se moverá dentro del marco de este ámbito de decisión cuando desee encontrar el valor correcto subjetivo. Hace ya un siglo que el experto en balances Hermann VEIT SIMÓN reconoció que el valor de una cosa “no es ni una característica de la misma, ni mucho menos un hecho, sino una cuestión de opinión”. Sin embargo, no todo juicio expresado sobre el valor es defendible teniendo en cuenta las condiciones legales existentes. A pesar de ello, hay normalmente un amplio margen de valores defendibles en la determinación del valor, con independencia de los términos de la norma, dentro del cual la Administración y el obligado tributario pueden llevar a cabo acuerdos».

Teniendo esto en cuenta, lógicamente la mayoría de las manifestaciones de terminación convencional del procedimiento español van referidas al establecimiento de valores inciertos. Este es el caso, como analizaremos en el capítulo cuarto, de los acuerdos previos sobre precios de transferencia (art. 16.6 LIS), los acuerdos previos sobre los gastos en concepto de retribuciones a actividades de investigación y desarrollo y en concepto de apoyo a la gestión (art. 16.4 y 16.5 LIS) prestados entre empresas vinculadas, los acuerdos previos sobre el coeficiente de subcapitalización (art. 20 LIS), los planes de amortización (art. 11.1.d LIS) y la tasación pericial contradictoria (arts. 52 LGT y 139.3 RGR). Por el contrario, destacan por tener un objeto distinto a la valoración los planes especiales de reinversión (art. 21.1 LIS), que versan sobre los plazos de la reinversión, y los planes sobre la imputación temporal (art. 19.2 LIS), cuyo objeto es la fijación de un criterio distinto al devengo para imputarse los gastos e ingresos.

Una vez constatada la existencia de múltiples incertidumbre en el Derecho Tributario español, es necesario retomar el hilo de nuestra argumentación en relación a la finalidad de la terminación convencional del procedimiento mediante la celebración de un contrato que elimine esas inseguridades.

Parte de la doctrina ha negado carácter contractual a las actuaciones contractuales que estudiamos bajo el argumento de la ausencia de un nexo causal entre las voluntades de las partes pues, bajo su punto de vista, la obligación tributaria nace de la norma y no de la intención de los contrayentes, que no pueden producir ninguna incidencia sobre aquel origen. Así, algunos autores<sup>163</sup> manifiestan la diferente naturaleza jurídica del contrato de Derecho público fren-

te al civil, debido a que el origen de la obligación administrativa (en nuestro caso, tributaria) se encuentra en el ordenamiento jurídico y no en el mutuo consenso entre las partes. En este sentido, se llega a afirmar que el contrato de Derecho público es una modulación del acto administrativo. El argumento manejado reside en que «la fuerza vinculante no surge del concurso de voluntades, como en el Derecho civil, sino de la potencialidad jurídica que emana del acto administrativo»; «la voluntad del particular es un requisito pero no la causa del vínculo contractual»<sup>164</sup>.

El error de esta doctrina consiste, precisamente, en hacer residir la causa del contrato en el nacimiento de la obligación tributaria. La conjunción de voluntades de la Hacienda Pública y el particular no persigue la creación de la obligación tributaria, pues ésta, efectivamente, surge directamente de la ley. El contrato declarativo no busca, a diferencia de otros negocios jurídicos, una modificación de la relación jurídica existente entre las partes, sino la fijación de una relación que ha llegado a ser incierta<sup>165</sup>.

La declaración contenida en tales contratos puede bifurcarse o bien en una declaración de ciencia mediante la cual el sujeto manifiesta su convencimiento sobre la existencia de un hecho o de un derecho (por ejemplo, la confesión), o bien en una declaración de voluntad que fija los elementos inciertos de una relación jurídica y persigue la evitación de un pleito<sup>166</sup>. Este último es el supuesto de la terminación transaccional del procedimiento tributario.

En efecto, el presupuesto de las negociaciones entre la Hacienda Pública y el particular consiste en la divergencia sobre una cuestión de hecho o la interpretación de una cuestión jurídica; y su finalidad, la aclaración de dicha controversia.

Por otra parte, la calificación del convenio fiscal como un negocio declarativo no es mantenida por la totalidad de la doctrina. El argumento más importante que se esgrime en contra de ella reside en la negación de la existencia de los propios negocios de fijación que, al perseguir la mera fijación de una situación anterior, no ostentarían las notas esenciales de cualquier negocio jurídico, es decir, la modificación, nacimiento o extinción de una relación jurídica<sup>167</sup>.

A nuestro parecer, el negocio declarativo sí reúne las características esenciales de los negocios jurídicos, tal y como defiende GULLÓN BALLESTEROS. En

<sup>164</sup> MONEDERO, J. I., *Doctrina del contrato...*, cit., pp. 256 y 257.

<sup>165</sup> GULLÓN BALLESTEROS, A., La transacción, en *Tratado práctico y crítico de Derecho civil*, T. XLIII, vol. 2.º, Instituto Nacional de Estudios Jurídicos, Madrid, 1964, p. 61. Fuera de España, VON TUHR, A., *Derecho civil. Teoría general del Derecho civil alemán*, vol. III, Ed. Depalma, Buenos Aires, 1947, p. 280.

<sup>166</sup> VON THUR, A., *Derecho civil...*, cit., pp. 279 y 280.

<sup>167</sup> En esta línea, FURNO (citado por Gullón Ballesteros, A., La transacción, en *Tratado práctico...*, cit., p. 64), se expresa en los siguientes términos: «No se puede conciliar la idea de fijación que se liga natural y obviamente a la idea de una cosa que existe, y que no debe con esto no modificarse ni cesar de existir, con la idea de negocio, ligada al concepto de autonomía privada, de la eficacia innovativa, de la novedad jurídica».

<sup>162</sup> SEER, R., *Contratos, transacciones...*, cit., pp. 143 y 144.

<sup>163</sup> MONEDERO, J. I., *Doctrina del contrato...*, cit., pp. 254 y ss.

efecto, aquél «produce unos efectos jurídicos evidentes en cuanto muda la situación precedente, en cuanto dota de unos efectos y le restituye una eficacia que antes no tenía como consecuencia de la incertidumbre»<sup>168</sup>. Según este autor, el problema reside en que el negocio de fijación no es más que una construcción dogmática, llevada a cabo para englobar bajo un mismo término diversas figuras cuya causa común reside en la aclaración de relaciones jurídicas inseguras<sup>169</sup>.

A pesar de esta posible artificiosidad, creemos conveniente utilizar el término «negocio declarativo» o «negocio de fijación» para hacer referencia a todas aquellas figuras que comparten la misma causa: la autocomposición mediante la eliminación de una situación litigiosa fijando los hechos o la regulación jurídica controvertidas de una manera clara e indiscutible entre las partes. Estos negocios son el allanamiento y la renuncia (unilaterales) y la mediación, la conciliación y la transacción (bilaterales)<sup>170</sup>. Y de entre todos ello, nosotros nos centramos en las instituciones jurídicas que tienen naturaleza transaccional.

## B) NEGOCIO JURÍDICO TRANSACCIONAL

La resolución de los conflictos entre las partes (en lo que a nosotros nos interesa, la fijación de los elementos inciertos de hecho o de derecho, cuya toma en consideración dará lugar al establecimiento de la obligación tributaria con una determinada configuración) puede realizarse, como acabamos de exponer, mediante diversos negocios jurídicos. Sin embargo, nuestro estudio dejará al margen todos aquéllos que, si bien provocan la fijación de la obligación impositiva, no contienen la nota contractual o son participados por un tercero.

Así, nos centraremos en aquellas figuras negociales que constituyen un contrato, pues en ellas la obligación tributaria se fija de común acuerdo entre el obligado tributario y la Hacienda Pública a través de un mutuo sacrificio. A estos negocios jurídicos se les denomina transacciones<sup>171</sup> y son definidos por el

<sup>168</sup> GULLÓN BALLESTEROS, A., La transacción, en *Tratado práctico...*, cit., pp. 64 y ss.

<sup>169</sup> En el mismo sentido, PELAEZ, F. J., *La transacción. Su eficacia procesal*, Bosch, Casa Editorial, Barcelona, 1987, p. 23.

<sup>170</sup> GIMENO SENDRA, V., en MORENO CATENA, V., y otros, *Introducción al Derecho procesal*, Colex, Madrid, 1996, p. 25.

<sup>171</sup> Reconocen la calificación de transacción a las diversas figuras jurídicas que en cada ordenamiento jurídico y en cada momento han establecido una fijación consensuada de los elementos de la obligación tributaria, ALBIÑANA GARCÍA-QUINTANA, C., «La llamada acta de invitación», *La acción administrativa y fiscal*, n.º 381, 1948, pp. 4 y ss.; MENÉNDEZ REXACH, A., en LEGUINA VILLA, J., y SÁNCHEZ MORÓN, M., dir, *La nueva Ley...*, cit., p. 266; véase, Dictamen del Consejo de Estado 24-5-1978. Fuera de España, MIELE, G., *Le manifestazioni...*, cit., p. 45; D'ALFONSO, E., «Il concordato...», cit., pp. 456 y ss.; CARNELUTTI, F., *Instituciones...*, cit., vol. I, p. 112; GARGIULO, U., *Il concordato...*, cit., pp. 166 y ss.; BERLIRI, A., *Principios...*, cit., T. III, pp. 220 y 221; QUARTA, *Commento alla legge sulla ricchezza mobile*, vol. II, p. 489 (citado por BERLIRI, A., *Principios...*, cit., T. III, p. 221); ESSER/WEYERS, *Schuldrecht*, T. II, Parte especial, 7.ª ed., C. F. Müller Juristischer Verlag, Heidelberg, 1991, p. 365.

Código civil español (art. 1809) como «un contrato por el cual las partes, dando, prometiendo o reteniendo cada una alguna cosa, evitan la provocación de un pleito o ponen término al que había comenzado». CASTÁN ha criticado a este precepto su falta de claridad respecto a la recíproca concesión de derechos existente en la transacción, que constituye la esencia de este negocio jurídico y lo diferencia de otros afines<sup>172</sup>.

En efecto, en la transacción la causa no es la mera voluntad de las partes de poner fin a la controversia en torno a una situación fáctica o jurídica insegura que dará lugar al establecimiento de la deuda tributaria en una determinada cuantía, sino que se integra, asimismo, por la realización de dicha autocomposición mediante las recíprocas concesiones entre las partes<sup>173</sup>, a diferencia del resto de negocios de fijación. Es la exigencia de las contraprestaciones mutuas lo que determina el carácter contractual de la transacción<sup>174</sup> y lo integra dentro de los contratos bilaterales<sup>175</sup>.

Sin embargo, la cesión de las respectivas pretensiones no es requisito suficiente de las transacciones, sino que ha de concurrir, igualmente, la voluntad de

<sup>172</sup> CASTÁN TOBEÑAS, J., *Derecho civil español, común y foral*, 9.ª ed., T. I, vol. I, Instituto Editorial Reus, Madrid, 1955, p. 773.

<sup>173</sup> En este sentido, destacan GARGIULO, U., *Il concordato...*, cit., p. 156; D'ALFONSO, E., «Il concordato...», cit., p. 459. En España, GULLÓN BALLESTEROS, A., La Transacción, en *Tratado práctico...*, cit., p. 35; LUNA SERRANO, A., *La ineficacia de la transacción*, en *Anales de la Academia Matritense y del Notariado*, T. XXIII, Madrid, 1980, pp. 107 y ss., que ha desarrollado la concepción de la causa de estos autores con la siguiente definición: «La causa del contrato de transacción es la composición de un conflicto de intereses en razón de una controversia existente entre las partes, cuya solución o liquidación asumen los mismos interesados evitando provocar un pleito o acabando, mediante su acuerdo, el que ya habían comenzado y realizan mediante recíprocas concesiones, dando, prometiendo o reteniendo cada uno de ellos alguna cosa». En contra de la exaltación de la contraprestación como esencia de la transacción se ha manifestado VON THUR, A., *Derecho civil...*, cit., p. 228, en opinión del cual el elemento central de este contrato coincide con el del resto de negocios declarativos: la búsqueda de la eliminación de una situación incierta. La existencia de contraprestaciones tiene, según este autor, una relevancia secundaria, pues «también quien efectúa el reconocimiento espera que la situación jurídica segura que produce le traera ciertos beneficios, que con frecuencia sólo difícilmente pueden distinguirse de la contraprestación característica de la transacción. La contraprestación que en la transacción condiciona el reconocimiento del derecho litigioso, sólo es un indicio muy evidente del verdadero propósito declaratorio (creación de un estado jurídicamente seguro) de las partes» (p. 298, nota 103).

<sup>174</sup> CARNELUTTI, F., «La transazione è un contratto?», *Rivista di dir. proc.*, 1953, I, p. 185, negó el carácter contractual de la transacción, alegando que estaba formado por dos negocios heterogéneos: una renuncia y un reconocimiento, que no se fundían entre sí. En contra, GULLÓN BALLESTEROS, A., La transacción, en *Tratado...*, cit., pp. 45 y ss., objeta el carácter contractual de la transacción derivado del fin común que las partes persiguen, de su causa: la eliminación del litigio a través de concesiones; y que da una unidad a ambos negocios que, efectivamente, se producen en el seno de esta figura jurídica.

<sup>175</sup> PELAEZ, F. J., *La transacción...*, cit., p. 52; GULLÓN BALLESTEROS, A., La transacción, en *Tratado práctico...*, cit., p. 47.

las partes de eliminar una situación de litigio mediante dichas prestaciones. Así ha manifestado el Consejo de Estado, en su Dictamen 24-5-1978, que «no hay intercambio para que no exista litigio, antes bien, como éste existe, presente o latente, se conviene el intercambio». Como posteriormente será analizado, dicha situación de controversia presente o latente se refleja en la incertidumbre respecto a un elemento de la obligación tributaria que no puede ser aclarado mediante los medios normales de forma proporcional. Si existe intercambio, pero no litigio, el contrato será de contraprestación.

La transacción constituye un negocio jurídico bilateral debido a la concurrencia de contraprestaciones, lo que la diferencia de otros negocios jurídicos de fijación, como la renuncia o el allanamiento<sup>176</sup>. Un supuesto de allanamiento en Derecho Tributario español es la conformidad del obligado tributario a la propuesta de liquidación, ya que, como ampliaremos en el capítulo cuarto, se trata de una declaración unilateral del particular en orden a adherirse a la propuesta del inspector actuuario, la cual, en consecuencia, provoca efectos vinculantes exclusivamente respecto al primero.

Por otra parte, su delimitación respecto del arbitraje también resulta muy sencilla, pues mientras la transacción es un contrato autocompositivo, el arbitraje es un método de heterocomposición. Más difícil resulta la distinción con la mediación y la conciliación, que también son negocios bilaterales autocomposi-

tivos. La nota diferenciadora se desprende de que en ellos, aunque no de una manera vinculante, participa un tercero<sup>177</sup>.

Resumiendo, el presente trabajo se reduce al análisis de los negocios jurídicos de fijación que dan lugar a la terminación convencional del procedimiento tributario y que comparten la misma causa: la eliminación de la controversia respecto a la fijación de la relación jurídico-material tributaria mediante contraprestaciones que hacen posible determinar en último término mediante una actividad consensuada la cuantía de la deuda tributaria ya nacida. Es claro que, a pesar del recelo de la doctrina y la jurisprudencia en utilizar esta terminología, su naturaleza jurídica es transaccional<sup>178</sup>. Cabe citar como ejemplo de transacción que se celebran entre la Hacienda Pública y el obligado tributario, los acuerdos previos sobre precios de transferencia (art. 16.6 LIS), en los cuales ambas partes ceden en sus posiciones iniciales para llegar a un valor de mercado incontrovertido.

El reconocimiento de naturaleza transaccional a los convenios fiscales que estudiamos resulta de gran importancia pues esta constatación provoca, como hemos señalado anteriormente, que se encuentren sujetos a condiciones o presupuestos diferentes del resto de contratos públicos. Así, la incertidumbre que justifica la celebración de la transacción tributaria origina la ausencia de incidencia del principio de legalidad en cuanto al contenido permitido de dichos convenios.

<sup>176</sup> La determinación de frente a qué tipo de negocio autocompositivo nos encontremos ha de resolverse en el caso concreto teniendo en cuenta las diversas notas que caracterizan a cada uno. La renuncia y el desistimiento se encuentran recogidas en el ámbito jurídico administrativo en la LRJAPyPAC (arts. 87 y 91). Véase, sobre ellos, MENÉNDEZ REXACH, A., en LEGUINA VILLA, J., y SÁNCHEZ MORÓN, M., dir, *La nueva Ley...*, cit., pp. 255 y ss.; TABOAS BENTANACHS, M., Finalización del procedimiento y ejecución forzosa de los actos administrativos, en AA.VV, *Administraciones Públicas y Ciudadanos (Estudio sistemático de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de RJAPyPAC)*, Ed. Praxis, Barcelona, 1993, pp. 589 y ss. En el Derecho civil, ALCALÁ-ZAMORA Y CASTILLO, N., *Proceso...*, cit., pp. 72, 75 y ss.; ENNECCERUS, L., *Derecho de obligaciones*, vol. II, 2.ª parte, Ed. Bosch, Barcelona, 1966, p. 851; ESPÍN, D., *Manual de Derecho civil español*, vol. III, Ed. Revista de Derecho Privado, Madrid, 1983; PELAEZ, F. J., *La transacción...*, cit., p. 53. CARNELLUTTI, F., *Sistema...*, cit., I, p. 198, define la renuncia y el desistimiento como especies de autocomposición unilateral llevadas a cabo por el ciudadano; mientras la primera consiste en «el abandono de la pretensión», de forma que el particular hace dejación de la posibilidad de obtener el derecho, es decir, abandona el derecho material que constituye el fundamento de la pretensión; el reconocimiento es «el abandono de la discusión», quedando a salvo la posibilidad de plantear la cuestión en un nuevo procedimiento.

Como resalta GUASP, J., *Comentarios a la Ley de Enjuiciamiento Civil*, Ed. Aguilar, Madrid, 1943, p. 163, el hecho de que la renuncia o el desistimiento del particular no ponga fin al procedimiento, sino que se requiera un acto de la Administración aceptándolos no altera su naturaleza unilateral, pues dicha aceptación es una condición de eficacia, pero no de existencia de estas figuras. Esta afirmación será retomada en el capítulo cuarto al analizar la conformidad, como argumento favorable a la consideración de esta figura jurídica como un acto unilateral del obligado tributario que en ningún caso da lugar a una actuación bilateral.

<sup>177</sup> GIMENO SENDRA, V., en CORTÉS DOMÍNGUEZ, V., y otros, *Procesos civiles especiales*, Colex, Madrid, 1996, p. 454; TORNOS MAS, J., «Medios complementarios...», cit., pp. 169 y ss. Sobre la conveniencia del mecanismo de la mediación para resolver las diferencias entre la Administración y el contribuyente véase, en la doctrina francesa, ROCA, F. DE, y ROUGIE, J.-M., *Précontentieux fiscal*, Eyrolles, París, 1992.

<sup>178</sup> Ejemplo de este recelo es la Sentencia del BFH 11-12-1984, que tras haber aceptado la naturaleza contractual de los convenios tributarios, así como su licitud y efectos vinculantes cuando recaigan sobre cuestiones de hecho, utiliza el término «tatsächliche Verständigung», a pesar de que late en toda la sentencia el reconocimiento de su naturaleza transaccional. En este sentido, EICH, A., *Die tatsächliche...*, cit., p. 20. En nuestro país, MORENO TORRES, J. L., «Los convenios...», cit., negó carácter transaccional a las evaluaciones globales existentes en aquel momento con el argumento de la ausencia de la nota de las contraprestaciones. Si bien este autor reconoce que en la realidad se produce una cesión por la Administración y por el contribuyente (las transacciones, en palabras de Moreno Torres, «sancionan de hecho, además, una recíproca concesión de las partes que intervienen en aquéllas. La Hacienda renuncia a una porción del crédito que la ley reconoce a su favor, en atención a una serie de ventajas —simplificación del procedimiento liquidatorio, seguridad anticipada en el cobro de sus derechos, etc.—, mientras que el contribuyente que renuncia al derecho a recurrir la cifra que se le asigne puede también ofrecer a la Hacienda condiciones de pago que supongan a ésta una ventaja, etc»), aduce que «la circunstancia de que una institución puede desvirtuarse de hecho no autoriza a atribuir a la estructura concebida por la ley la naturaleza viciosa que, en un caso concreto, haya podido asumir» (pp. 20 y 21). En contra de la postura de este autor español, cabe alegar, como ha hecho SAINZ DE BUIANDA, F., *Hacienda...*, cit., p. 238, que las contraprestaciones que se producen en el desarrollo de las negociaciones no son producto de una desvirtuación de la figura jurídica concebida por la ley, sino su propia esencia, pues mediante la transacción no se persigue la verdad material, ya que ésta se desconoce y nunca puede llegar a alcanzarse, sino el establecimiento de una verdad pactada.



Resultaría imposible establecer como límite la regulación del ordenamiento jurídico si, justamente, la transacción tributaria se celebra con la finalidad de aclarar el sentido de dicha regulación<sup>179</sup>.

Parte de la doctrina ha rechazado la existencia de transacciones en el seno del procedimiento tributario esgrimiendo diversos argumentos. En este sentido, en primer lugar se opone el principio de indisponibilidad de la obligación tributaria<sup>180</sup>. Se alega que si las transacciones implican por su propia esencia una disposición sobre el objeto del contrato, la Hacienda Pública no goza de un poder que le permita disponer sobre la deuda. Como será estudiado en el capítulo segundo, correspondiente a la licitud de los negocios jurídicos transaccionales (epígrafe I), este motivo no es esgrimible para negar la existencia de los contratos fiscales pues, aunque fuera cierto que el principio de indisponibilidad supusiera una limitación de las transacciones, este límite se referiría al contenido del contrato y no a la utilización de su forma. Así, empleando la máxima de la indisponibilidad del crédito tributario podría concluirse, en su caso, que el contenido de una transacción es ilícito, pero no que esté vedada la utilización de este negocio jurídico en el ámbito tributario.

En segundo lugar, la propia inclusión de la transacción en la categoría de los negocios declarativos ha sido puesta en duda por algunos autores, que mantienen el carácter constitutivo de dicho contrato. En su opinión, mediante la transacción se elimina la relación jurídica anterior y se crea una situación nueva con un contenido fijado mediante las contraprestaciones<sup>181</sup>. El fundamento de esta tesis, llamada constitutiva, se basa en la negación de la existencia de un poder de las partes para fijar sus relaciones. Dicha potestad, según esta teoría, corresponde siempre a un tercero (juez o árbitro).

Frente a esta tesis, la mayoría de los autores sostienen que la transacción es siempre un negocio jurídico declarativo, debido a que «los derechos y obligaciones de las partes no han de considerarse que tienen su causa en la transacción en sí, sino en la fuente primaria que ha sido completada»<sup>182</sup>. La transacción se

limita a fijar el contenido de una relación ya nacida, eliminando no ya la relación jurídica discutida, sino la controversia<sup>183</sup>. No hay intención de transferir o adquirir un derecho, sino de renunciar a una pretensión. Por otra parte, los defensores de la naturaleza declarativa de la transacción se oponen al argumento de que las partes no tienen poder de disposición sobre sus derechos. Así, se preguntan, cómo se puede afirmar que no está capacitado para aclarar o fijar una relación jurídica quien sí tiene capacidad para modificarla. No es congruente que quien puede lo más (modificar), no pueda lo menos (fijar)<sup>184</sup>.

ENNECCERUS, L., *Tratado de Derecho...*, cit., vol. II, 2.ª parte, p. 858; REBMANN, K., y SÄCHER, F. J., *Münchener Kommentar. Bürgerliches Gesetzbuch. Schuldrecht*, Parte especial, T. 2, C. H. Beck'sche Verlagsbuchhandlung, Munich, 1986, p. 1078; LARENZ, K., *Lehrbuch des Schuldrechts*, T. I, Parte general, 14.ª ed., C. H. Beck'sche Verlagsbuchhandlung, Munich, 1987, p. 94; ESSER/WEYERS, *Schuldrecht...*, cit., T. II, p. 365. El problema de la determinación de la naturaleza constitutiva o declarativa de las transacciones sufre una intensificación en el Derecho Tributario. En este ámbito, algunos autores rechazan la calificación de los acuerdos entre la Administración y los particulares sobre la obligación tributaria como «negocios jurídicos declarativos» por la naturaleza constitutiva que todos estos negocios ostentan. Al ser la finalidad de todo negocio declarativo, en su opinión, la constitución de una obligación nueva, aquellos convenios tributarios no pueden ser calificados como tales pues no tienen la finalidad «de sustituir con una regulación contractual la obligación legal de la relación impositiva, ni siquiera de completar ésta con aquélla, sino que sirve tan sólo para encauzar el procedimiento liquidatorio hacia su conclusión», GIANNINI, A. D., *Instituciones...*, cit., p. 206. En efecto, la finalidad de los convenios insertos en el procedimiento tributario no se dirige a la sustitución de la relación jurídico-tributaria, sino a la fijación de sus elementos inciertos. Como los negocios jurídicos declarativos responden justamente a esta finalidad, es totalmente coherente su inserción en esta categoría.

<sup>183</sup> OGAYAR AYLLÓN, T., en ALBALADEJO, M., *Derecho civil*, T. II, vol. 2.º, 8.ª ed., Bosch, Barcelona, 1989, p. 8, califica como totalmente acertada la Resolución de la D.G. de los R. de 6-12-1947, que declara que «la transacción como contrato implica un acuerdo de voluntades entre las partes para zanjar las diferencias existentes entre ellas y evita que surja un pleito o pone fin al que había comenzado; cuando es pura tiene carácter declarativo de la propiedad, no traslativo ni constitutivo de derechos».

<sup>184</sup> GULLÓN BALLESTEROS, A., La transacción, en *Tratado práctico...*, cit., p. 61. El mantenimiento de una u otra tesis tiene trascendencia en relación con la distinción entre la transacción y la novación (contenida en los arts. 1203 y ss. Cc). En opinión de los autores que defienden la naturaleza declarativa de la transacción, se trata de figuras jurídicas distintas, ya que la transacción se limita a fijar una relación jurídica anterior, aunque en determinados supuestos algunos autores que mantienen esta postura (GULLÓN BALLESTEROS, A., *op. cit.*, p. 77; BARBERO, D., *Sistema del Derecho privado*, IV, S. Sentis Melendo, tr., Ediciones Jurídicas Europa-América, Buenos Aires, p. 545) admiten que mediante la transacción se produzca un efecto novativo. Por contra, para la teoría constitutiva la transacción implica siempre una novación, como consecuencia lógica de la consideración que esta tesis sustenta de la transacción como productora en todo caso de una modificación o sustitución de la realidad preexistente.

<sup>179</sup> SCHIMPF, C., *Der verwaltungsrechtliche...*, cit., p. 85.

<sup>180</sup> Entre otros, FERREIRO LAPATZA, J. J., «Las funciones liquidadoras de la inspección de los tributos», *REDF*, 1976, n.º 11, pág. 422 y ss.; PÉREZ DE AYALA, J. L., y GONZÁLEZ, E., *Curso...*, cit., T. II, p. 117; CALERO RODRÍGUEZ, J. R., La conformidad del sujeto pasivo con los actos de inspección, en AA.VV., *Estudios de Derecho tributario*, vol. II, IEF, Madrid, 1979, pp. 1445 y ss.; MARTÍNEZ LAFUENTE, A., *La condonación de las sanciones tributarias*, IEF, Madrid, 1980, p. 69; CLAVIJO HERNÁNDEZ, F., y MAZORRA MANRIQUE, S., «La gestión tributaria...», cit., p. 335, nota 71.

<sup>181</sup> En este sentido, GIURGIANNI, *Il negozio di accertamento*, pp. 270 y ss. (citado por Gullón Ballesteros, A., La transacción, en *Tratado...*, cit., p. 62).

<sup>182</sup> SANAHUJA, «Consideraciones sobre el contrato de transacción y principales cuestiones que plantea», *RDP*, 1945, p. 230; MOXO RUANO, «Notas sobre la naturaleza jurídica de las transacciones», *RDP*, 1950, pp. 673 y ss.; GULLÓN BALLESTEROS, A., La transacción, en *Tratado práctico...*, cit., p. 71. Las SsTS 9-3-1948 y 3-5-1958 afirman que la causa de la transacción es dar certidumbre a una relación incierta. En Alemania han tratado el llamado «Feststellungsvertrag»,

Sin embargo, algunos de los propios autores que defienden la tesis declarativa admiten la posibilidad de que la transacción tenga, en determinados supuestos, naturaleza constitutiva. Como expone GULLÓN BALLESTEROS<sup>185</sup>, la transacción sólo será constitutiva respecto a las contraprestaciones que realicen las partes y que no fueron aducidas en la controversia<sup>186</sup>. Como posteriormente analizaremos<sup>187</sup>, esta circunstancia es imposible en Derecho público, pues constituye requisito de licitud de tal negocio que las prestaciones se refieran siempre a la relación jurídica controvertida. Por lo tanto, toda transacción tributaria será declarativa.

Como último argumento relevante contra la existencia de transacciones en el seno del procedimiento tributario se ha alegado la imposibilidad de trasladar figuras propias del Derecho privado al ámbito jurídico-público, en concreto, la transacción<sup>188</sup>. Según los autores que mantienen esta postura, la posición de supremacía de uno de los intervinientes obliga a crear categorías propias del Derecho público.

En nuestra opinión, por el contrario, el legislador puede utilizar nociones propias del Derecho civil para regular la materia tributaria. Como expone

<sup>185</sup> GULLÓN BALLESTEROS, A., La transacción, en *Tratado práctico...*, cit., p. 72. Así se define la transacción compleja como aquella en la que se produce un doble efecto: declarativo, por lo que se refiere al recíproco reconocimiento de derechos; y traslativo, por lo que atañe a la atribución de derechos de una parte a otra, en materia que no constituía objeto de la controversia. Igualmente, RUIZ SERRAMALERA, R., *Derecho civil*, vol. II, Universidad Complutense, Madrid, 1982, p. 440.

Por otra parte, frente a autores que, como GULLÓN BALLESTEROS, afirman la posibilidad de que la transacción ostente diversas naturalezas jurídicas, declarativa o constitutiva, PELÁEZ, F. J., *La transacción...*, cit., p. 110, mantiene que dicho negocio jurídico ha de tener una naturaleza unitaria y concreta. En su opinión, no se puede buscar la esencia de la transacción en los diferentes contenidos que este negocio es capaz de integrar, sino en la causa del contrato, en la búsqueda de la eliminación de la controversia mediante contraprestaciones. Así, afirma que «el origen de todas las polémicas doctrinales en torno a la naturaleza de la transacción, está en tomar como punto de referencia el contenido de los acuerdos transaccionales; tan variados que han creado las diferentes teorías existentes en esta materia. Lo que realmente interesa a las partes es terminar el conflicto; el modo de materializarlo es algo accesorio y siempre en función de la necesidad de eliminar definitivamente la litigiosidad, de ahí la diversidad de contenidos» (p. 112). Peláez cita, en su apoyo, la jurisprudencia del TS, Sta.14-5-1982 y a PUIG BRUTAU, J., *Fundamentos del Derecho civil*, T. II, vol. II, Bosch, Barcelona, 1956, p. 573, que afirma que «la transacción es un contrato con un sentido perfectamente unitario pero de un contenido posiblemente complejo».

<sup>186</sup> Junto a las tesis declarativa y constitutiva se encuentra también en relación a la naturaleza jurídica de las transacciones la teoría traslativa, aunque tiene mucha menor importancia. Dicha postura afirma la existencia de una transferencia de derechos de una parte a la otra. Ha sido fuertemente criticada, argumentándose que no puede transmitirse algo que se discute (PELÁEZ, F., *La transacción...*, cit., p. 106). Para un estudio de las diferentes teorías existentes en torno a la naturaleza jurídica de las transacciones, véase GULLÓN BALLESTEROS, A., La transacción, en *Tratado práctico...*, cit., pp. 53 y ss.

<sup>187</sup> Capítulo segundo, epígrafe II.C.3.c.

<sup>188</sup> En este sentido, CALERO RODRÍGUEZ, J. R., *La conformidad...*, cit., p. 1443. Fuera de España, PUGLIESE, M., *Instituciones...*, cit., p. 296.

RAMALLO MASSANET, en algunos casos el concepto tendrá la misma validez en ambos sectores del ordenamiento jurídico y en otros la interpretación será diferente según se proyecte sobre relaciones privadas o tributarias<sup>189</sup>. La transacción tributaria pertenece a esta última categoría, que aunque conceptualmente coincide con una transacción realizada entre particulares, tiene en algunos puntos una regulación propia y diferente a la civil en orden a alcanzar el interés público perseguido por el ordenamiento fiscal. Sólo en los casos en que falte dicha normativa autónoma será aplicable lo previsto en el Derecho privado. Como será analizado a lo largo del capítulo tercero, el régimen jurídico de las transacciones tributarias ha de ser construido a partir de las directrices y principios ya estructurados del Derecho civil, aunque con las modificaciones derivadas de su inserción en el ámbito jurídico-público. Las peculiaridades propias del Derecho público imponen unas limitaciones extraordinarias a dichos negocios en relación a su contenido y a los requisitos de licitud de la forma o al régimen jurídico. Como expone el Consejo de Estado, en el Dictamen de 8-3-1984, «la peculiaridad de la transacción administrativa reside más bien en las formalidades y garantías que ha de revestir y que se cifran fundamentalmente en el preceptivo dictamen del Consejo de Estado»<sup>190</sup>.

Considero de interés apuntar las palabras literales de RAMALLO MASSANET en relación a los conceptos dentro de los que consideramos incardinable la transacción: «Hay conceptos e instituciones que si bien se han ido formando históricamente en el Derecho civil no han llegado a tener una validez homogénea para todo el ordenamiento jurídico (vgr. capacidad, domicilio, prescripción, etc.), siendo posible que el Derecho Tributario los regule, al menos en parte, de modo distinto a su regulación civil originaria. El intérprete, ante este caso, únicamente podría acudir a la regulación civil de estos institutos generales de modo subsidiario. Así, por ejemplo, el juez tributario tiene que aplicar la prescripción

<sup>189</sup> RAMALLO MASSANET, J., «Derecho fiscal frente al Derecho civil: Discusión en torno a la naturaleza del Derecho fiscal entre L. Trotaas y F. Geny», *Revista de la Facultad de Derecho de la Universidad Complutense de Madrid*, vol. XVII, n.º 46, Madrid, 1973, pp. 20 y ss. Aparte de estos dos supuestos el autor menciona dos tipos de conceptos que no plantean ninguna dificultad en su interpretación: A) Los conceptos que sólo están contemplados en el Derecho Tributario (por ejemplo, renta); B) Los conceptos que son válidos para todo el ordenamiento jurídico (por ejemplo, contrato).

<sup>190</sup> En el mismo sentido, CHIRULLI, P., y STELLA RICHTER, P., *Voz Transazione*, en *Enciclopedia del Diritto*, vol. XLIV, Giuffrè editore, 1992, p. 867. Entre nosotros, GARCÍA DE ENTERRÍA, E., «La figura del contrato...», cit., pp. 99 y ss., según el cual «las instituciones del Derecho administrativo no necesitan tener una singularidad radical respecto de las que son propias del Derecho civil», (p. 111) siendo objeto cuando se desarrolla en el ámbito jurídico-público de meras «modulaciones», debido a «las peculiaridades funcionales de la Administración como organización colectiva característica» y a «su giro o tráfico peculiar y propio» (p. 116). El Consejo de Estado se ha pronunciado expresamente a favor de la admisión de la transacción en el ámbito de las relaciones Administración-particular (Dictamen de 1-3-1984), afirmando incluso que las leyes administrativas que contemplan la transacción se limitan a establecer requisitos formales, contemplando el Código civil su contenido.



según se encuentra regulada en la Ley General Tributaria y no en el Código civil; y en aquel punto en que dicha Ley General no contenga norma alguna sobre la prescripción podrá acudir al Código civil y ver si la regulación que el citado Código hace de este punto, silenciado por la Ley General, podría ser aplicable a la prescripción de los derechos tributarios. Y esta condición —“si podría ser aplicable”— consiste en ver si se acomoda o contradice la intención y finalidad de la regulación tributaria, por el interés que el Derecho Tributario protege y no por el fundamento en que el expresado Derecho se asienta. Estos conceptos constituirían un fondo jurídico común pero no de homogénea aplicación: la institución es la misma (vgr. prescripción, nulidad, recursos, etc.) pero su regulación puede ser en parte divergente: divergencia que nace del distinto fin o interés que cada rama del Derecho persigue» (p. 21).

Por último, resulta muy importante destacar que la transacción sólo podrá llevarse a cabo cuando exista un litigio entre las partes, al ser la causa de este contrato la eliminación de una situación controvertida, evitando de este modo el proceso o poniendo término al ya comenzado<sup>191</sup>. Junto a ello, es necesaria la concurrencia de la voluntad de las partes de sustituir aquella situación por una relación cierta, mediante —en el supuesto concreto de las transacciones— la realización de contraprestaciones mutuas<sup>192</sup>.

En efecto, la finalidad de la transacción se centra en la ordenación de una situación incierta, sustituyéndola por otra cierta mediante el otorgamiento de contraprestaciones. Conviene reiterarlo, para recalcar que la causa de este contrato no se encuentra en la aclaración de dicha situación litigiosa, en una búsqueda de la verdad material, sino en el establecimiento de una verdad formal. Este criterio llevó a BERLIRI, a negar el carácter transaccional de los concordatos existentes en su época. En su opinión, la transacción no tiene como causa «la de arrojar luz sobre una situación oscura», sino «la de ordenar y regular las relaciones entre las partes, renunciando a eliminar aquella oscuridad»<sup>193</sup>. La impor-

tancia de esta tesis es que puede servir para diferenciar la transacción de los negocios jurídicos de comprobación. Mientras mediante aquel contrato no se busca la verdad, pues ésta se desconoce y es imposible de alcanzar, en los negocios de comprobación sí se persigue la comprobación de la situación real. En estas últimas actuaciones se produce el mismo efecto que aplicaba BERLIRI respecto al concordato, en el sentido de que el legislador pretende, mediante esta figura, que se compruebe la verdadera situación, y no el establecimiento de un instrumento mediante el cual la Administración y el particular dispongan de sus pretensiones, llegando a una situación pactada mediante mutuas contraprestaciones: «La causa del concordato no es la eliminación del litigio mediante particulares concesiones, sino la comprobación de la situación real en base a la cual la ley quiere que se determine el impuesto» (p. 277). «En definitiva —prosigue BERLIRI—, el concordato no es una transacción precisamente porque el legislador no la ha configurado como un medio para liquidar pretensiones opuestas, sino como un medio para arrojar luz sobre una situación oscura» (p. 231).

Por lo tanto, la causa de la transacción reside en la evitación del pleito, no en el descubrimiento de la verdad que, en realidad, se desconoce. Importa llamar la atención sobre este dato, que induce a conceptuarlo como un negocio de fijación y no de comprobación, de donde se derivarán importantes consecuencias en el régimen sancionador aplicable y en la ausencia de incidencia de una eventual posterior clarificación de la verdad material.

<sup>191</sup> LARENZ, K., *Lehrbuch...*, cit., p. 94. En el mismo sentido, PALAO TABOADA, C., «El Reglamento de la inspección...», cit., pp. 132 y ss., aunque este autor hace referencia a la conformidad existente antes de la actual legislación, los fundamentos jurídicos son trasladables a una teoría general del contrato tributario. El par. 55 BVerwVerfG define los convenios tributarios de fijación transaccionales como aquellos negocios basados «en la adecuada ponderación de los hechos o situación jurídica para eliminar la incertidumbre de mutuo acuerdo con el interesado».

<sup>192</sup> La necesidad de que concurren estos tres elementos es opinión unánime en la doctrina y en la jurisprudencia. MORENO TORRES, J. L., «Los convenios...», cit., p. 19; PAREJO ALFONSO, L., *Eficacia...*, cit., pp. 181 y 182; AGULLO AGÜERO, A., *La introducción...*, cit., pp. 185 y 186; RAMALLO MASSANET, J., *La eficacia de la voluntad...*, cit., p. 223; ZORNOZA PÉREZ, J., *¿Qué podemos aprender...*, cit., pp. 171 y ss. La jurisprudencia española se ha pronunciado abundantemente en esta materia: SsTS 8-3-1962, 26-4-1963, 6-11-1965, 29-4-1966, 10-6-1968 y 26-6-1969.

<sup>193</sup> BERLIRI, A., *Principios...*, cit., III, pp. 223 y ss.: «Colocándose en la situación normal de sus respectivas pretensiones, está lejos de su propósito realizar una puntual y fiel determinación de la realidad jurídica, sino que, más bien, a través de la solución práctica alcanzada por ellos, tienden precisamente a evitar las dilaciones y las dificultades de una comprobación jurisdiccional: así como está también lejos de su propósito el determinar necesariamente una modificación

de la situación jurídica anterior (...). Lejos de querer la comprobación, las partes, con la transacción, intentan, por el contrario, evitar la comprobación mediante una solución práctica que, operando únicamente en el plano de las pretensiones, prescinde del alcance efectivo de la realidad jurídica en que se mueve la controversia». El concordato, por el contrario, -continúa Berliri-, se basaba en una comprobación conjunta de la realidad. Sin embargo, esta tesis tiene, a nuestro parecer, un fallo, que consiste en la consideración de que mediante la transacción la Administración y el ciudadano deciden renunciar a la búsqueda de la verdad. Por el contrario, a la celebración de dicho contrato se llega cuando no es posible conocer la situación fáctica o jurídica. La construcción de Berliri pondría en peligro los más elementales valores constitucionales.

## **CAPÍTULO II**

# **LICITUD DE LA TERMINACIÓN TRANSACCIONAL DEL PROCEDIMIENTO TRIBUTARIO**

## I. IMPORTANCIA DE LA DISTINCIÓN ENTRE LA FORMA Y EL CONTENIDO DE LAS TRANSACCIONES TRIBUTARIAS

La problemática principal de las transacciones que tienen lugar en las relaciones jurídicas de subordinación, como la tributaria, deriva de la conexión entre la potestad necesaria para celebrar dichos contratos y el poder de disposición sobre el objeto del negocio jurídico, ya que aquélla presupone este poder. La celebración de la transacción sólo será posible si se admite que la Administración goza de unas facultades dispositivas sobre el objeto del contrato, la obligación tributaria.

Gran parte de la doctrina niega la licitud de las transacciones como actuaciones tendentes a la fijación de cuestiones relativas al crédito tributario, basándose en la supuesta existencia en nuestro ordenamiento jurídico de una prohibición de disposición sobre el crédito tributario por parte de la Hacienda Pública (principio de indisponibilidad). Consecuencia de esta premisa sería la imposibilidad de celebrar transacciones, al no gozar la Administración de la requerida disposición sobre el objeto del contrato<sup>194</sup>.

Sin embargo, la tesis expuesta parte de una errónea premisa, pues extrae la prohibición de existencia de estos contratos de máximas que, en realidad, constituyen límites relativos a su contenido.

En efecto, para comprender el problema de la licitud de las transacciones en sus justos términos es necesario distinguir entre la licitud de la forma y la legalidad del contenido, tal y como admiten actualmente gran parte de los autores

---

<sup>194</sup> Entre otros, FERREIRO LAPATZA, J. J., «Las funciones liquidadoras...», *cit.*, pp. 422 y ss.; PÉREZ DE AYALA, J. L., y GONZÁLEZ, E., *Curso...*, *cit.*, T. II, p. 117; CALERO RODRÍGUEZ, J. R., *La conformidad...*, *cit.*, p. 1445; MARTÍNEZ LAFUENTE, A., *La condonación...*, *cit.*, p. 69; CLAVJO HERNÁNDEZ, F. y MAZORRA MANRIQUE, S., «La gestión tributaria...», *cit.*, p. 335, nota 71; TORREGROSA I CARNE, M.D., El procedimiento de gestión y la Ley 30/92, en PONT MESTRES, M., coord., *Incidencia en los procedimientos tributarios de la Ley 30/1992 de Régimen jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común*, Marcial Pons, Madrid, 1995, p. 85. Entre los autores alemanes, MARTENS, J., «Vergleichsvertrag...», *cit.*, p. 97; HEUN, W., «Die zulässigkeit öffentlich-rechtlicher Verträge im bereich der Kommunalabgaben», DÖV, 1989, p. 1053; TIPKE, K., *Die Steuerrechtsordnung*, Dr. Otto Schmidt, Colonia, 1993, p. 30; SPANNOWSKY, W., *Grenzen...*, *cit.*, pp. 429 y ss. En Argentina, GIULIANI FONROUGE, C. M., *Derecho...*, *cit.*, p. 527.

<sup>195</sup> En el ámbito del Derecho administrativo común destacan GÖTZ, V., «Hauptprobleme des

alemanes<sup>195</sup>. Ambas cuestiones son independientes, al igual que sucede en el Derecho privado, como lo demuestra el hecho de que la utilización de la forma contractual pueda ser lícita con independencia de que el contenido de un contrato singular sea contrario al ordenamiento jurídico. Pero no por ello dejará de ostentar naturaleza contractual.

Las consecuencias de esta diferenciación son importantes desde el punto de vista de los límites constitucionales que inciden en uno y otro ámbito. Frente a la doctrina criticada que, al no realizar la delimitación propuesta, concede la misma intensidad al principio de legalidad respecto a la forma y al contenido de las transacciones tributarias, distinguiendo entre la forma y el contenido de las transacciones se llega a la conclusión de una diferente incidencia de esa máxima según se proyecte sobre uno u otro campo.

Así, la licitud del empleo de una transacción tributaria deriva de la previa habilitación legal de esta forma de actuación consensuada, como consecuencia de la reserva de ley que establece el art. 105.c CE respecto del procedimiento administrativo y de la concurrencia de los presupuestos del propio contrato. Pero no podrá oponerse a la utilización del convenio su incidencia sobre un margen de actuación reglada, pues esta cuestión se relacionará en todo caso con el contenido de la transacción.

La diversa influencia del principio de legalidad en el enjuiciamiento de la forma y del contenido de las transacciones llega a tal grado que ni siquiera actúa como límite respecto del segundo campo, como será explicado posteriormente. Su vigencia queda restringida al ámbito de la forma. Ello es debido a la propia incertidumbre que es la causa de la transacción y que provoca que no pueda oponerse como límite una regulación jurídica cuyo sentido se desconoce y se intenta consensuar a través del acuerdo.

En primer lugar analizamos la licitud de la forma transaccional puesto que, si llegamos a la conclusión de que el ordenamiento jurídico prohíbe la utilización de los contratos por parte de la Administración tributaria, exigiendo que toda actuación se desarrolle de manera singular e imperativa, no será necesario entrar a estudiar el ámbito permitido a su contenido.

*verwaltungsrechtlichen Vertrages*», *JUS*, 1970, n.º 1, pp. 1 y ss.; BLECKMANN, A., «Subordinationsrechtlicher Verwaltungsvertrag und Gesetzmässigkeit der Verwaltung», *VerwArch*, n.º 63, 1972, pp. 404 y ss.; BOSSE, W., *Der subordinationsrechtliche...*, cit., pp. 47 y ss.; KRAUSE, P., *Rechtsformen des Verwaltungshandelns*, Duncker&Humblot, Berlín, 1974, p. 217; SCHIMPF, C., *Der verwaltungsrechtliche...*, cit., p. 170; MEYER, H. y BORGS-MACIEJEWSKI, H., Comentario al par. 54, en *Verwaltungsverfahrensgesetz*, 2.ª ed., Metzner, Frankfurt a.M., 1982, pp. 66 y ss.; KNACK, H. J., *Verwaltungsverfahrensgesetz...*, cit., comentario al par. 54, pp. 676 y ss.; MAURER, H., «Der Verwaltungsvertrag-Probleme und Möglichkeiten», *DVBt*, 1989, pp. 798 y ss.; del mismo autor, *Allgemeines Verwaltungsrecht...*, cit., p. 304; OBERMAYER, K., *Kommentar...*, cit., p. 827; BONK, H. J., en STELKENS, P., y otros, *Verwaltungsverfahrensgesetz...*, cit., pp. 1251 y ss.; KREBS, W., «Contratos y convenios entre la Administración y particulares», *Documentación Administrativa*, 235/236, pp. 55 y ss. Los autores tributaristas que han defendido dicha diferenciación son, entre otros, SONTHEIMER, J., *Der verwaltungsrechtliche...*, cit., pp. 75 y ss.; RICKLI, P., *Die Einigung...*, cit., pp. 105 y ss.; FISCHER, comentario al par. 38, nm. 12, p. 26, en HÜBSCHMANN, W., y otros, *Kommentar...*, cit.; LANG, J., en TIPKE, K. y LANG, J., *Steuerrecht...*, cit., p.98; SEER, R. *Verständigungen...*, cit., pp. 161 y ss.

Como expondremos a continuación, ni la CE ni el resto de las fuentes normativas vedan dicha forma de actuación aunque exigen que exista una habilitación normativa previa que justifique su empleo.

## II. LICITUD DE LA TRANSACCION COMO FORMA DE ACTUACION ADMINISTRATIVA EN EL PROCEDIMIENTO TRIBUTARIO

Durante muchos años se negó la existencia de formas de actuación negociadas en las relaciones jurídico-públicas de subordinación<sup>196</sup>, debido a la imposibilidad de que se dieran en ellas los requisitos esenciales de todo contrato.

Pero una vez que se acepta la posibilidad teórica de que los negocios jurídicos contractuales se incardinan en aquellas relaciones y, en concreto, en las tributarias, surge la cuestión referente a la existencia o no de un precepto constitucional contrario a su utilización y, en caso de respuesta negativa, a las condiciones que del principio de legalidad se derivan.

La Constitución no establece ningún mandato en contra de la forma transaccional. Antes al contrario, dicha figura parece surgir como una exigencia derivada de principios constitucionales tales como la eficacia, la participación y la seguridad jurídica, que se desarrollan dentro de un Estado social y democrático de Derecho.

Ni siquiera la Ley General Tributaria contiene una prohibición en este sentido. La única referencia que existe en el ordenamiento jurídico español contra las transacciones sobre la obligación tributaria se encuentra en la Exposición de Motivos del Reglamento General de la Inspección de los Tributos: «El acta de conformidad no puede en absoluto concebirse como el resultado de una transacción. *Tal concepción se ve impedida no sólo, y sería bastante, por el carácter ex lege de la obligación tributaria (...)*». Sin embargo, este rechazo ha de relativizarse teniendo en cuenta la norma que lo recoge —un mero reglamento— y su ubicación dentro de la misma, la Exposición de Motivos.

<sup>196</sup> Como expusimos en el capítulo anterior, esta corriente tuvo su máximo defensor en MAYER, O., «Zur Lehre vom...», cit., pp. 1 y ss.

## A) ADMISIBILIDAD CONSTITUCIONAL DE LAS TRANSACCIONES TRIBUTARIAS

Tradicionalmente se ha considerado que el acto administrativo, es decir, el ejercicio de las potestades públicas de forma unilateral e imperativa, constituía la única forma de actuación de la Administración<sup>197</sup>.

Sin embargo, esta idea pertenece a un modelo de Estado ya sobrepasado. Frente a ello, la calificación que la propia Norma Suprema realiza del Estado como social (art. 1) parece implicar la aceptación de instrumentos consensuales que posibiliten a la Hacienda Pública el cumplimiento que la nueva concepción le impone, a pesar de la ausencia de mención expresa por su parte a este respecto. En efecto, el contrato de Derecho público surge como una necesidad derivada de la realización de los cometidos que la propia Constitución ha encomendado a los poderes públicos. Como explica FERNÁNDEZ RODRÍGUEZ<sup>198</sup>, «una Administración para la que el orden social es un mero dato exterior y ajeno a ella, puede constituirse sobre la base del imperium, pues su operativa cotidiana se reduce a mantener ese orden que le viene dado frente a quienes ocasionalmente pretenden alterarlo. Pero cuando la tarea ya no se reduce a esto y la Administración se transforma en una instancia conformadora del propio orden, y hace suyo el empeño de asegurar la propia infraestructura de la existencia individual y social, mandar no basta. Es preciso convencer, sumar voluntades (...)»<sup>199</sup>.

De este modo, se rompe la identificación entre actuación administrativa y acto unilateral, al demostrarse la insuficiencia de éste último<sup>200</sup>. Esto no supone

el quebrantamiento del procedimiento administrativo, sino simplemente la inserción en él de una medida alternativa que lo desarrolla según las directrices impuestas por la evolución de la sociedad.

En este sentido, la participación de los ciudadanos en la toma de decisiones administrativas es, como expone PAREJO ALFONSO, el único remedio<sup>201</sup> para evitar las disfuncionalidades derivadas de la incoherencia entre los postulados que teóricamente se atribuyen a nuestro Estado y las transformaciones que en la realidad éste ha sufrido. Junto a ello, ya MERKL<sup>202</sup> recalca que la participación del particular en el procedimiento administrativo que le afectara era la mejor garantía del respeto de sus derechos.

El principio de participación fue introducido por nuestra Norma Fundamental de 1978, respondiendo a una exigencia derivada de la existencia de un Estado, ya no sólo social y de Derecho, sino también democrático<sup>203</sup>. A partir de ese momento, «junto a la legalidad y la eficacia, que ha sido tradicionalmente los valores que desde hace ya un siglo han venido informando nuestras leyes de procedimiento administrativo, hay que situar ahora, a idéntico nivel, el valor participación, que lejos de desmerecer o disminuir aquellos, está llamado a potenciarlos»<sup>204</sup>.

La ausencia de mención expresa en la Constitución de la participación del ciudadano en el procedimiento administrativo no es, en opinión de la mayoría de los autores, significativa<sup>205</sup>. Esta máxima extrae su vigencia directamente de la calificación del Estado como social y democrático de Derecho. Es más, según GARCÍA DE ENTERRÍA la fórmula del art. 23 («Los ciudadanos tienen derecho a participar en los asuntos públicos, directamente o...») ha de entenderse referida al procedimiento administrativo<sup>206</sup>.

<sup>197</sup> Así lo explica BAUER, H., «¿Transformación radical...», *cit.*, p. 141.

<sup>198</sup> FERNÁNDEZ RODRÍGUEZ, T. R., «Administración imperativa y Administración concertada en la vida económica», *El nuevo Derecho de la empresa*, Madrid, 1989, pp. 51 y ss.

<sup>199</sup> En palabras de GARCÍA DE ENTERRÍA, E. y de FERNÁNDEZ RODRÍGUEZ, T. R., *Curso...*, *cit.*, T. I., p. 650, «en el fondo de este deseo late una intuición válida, que tiene su origen en una constatación igualmente exacta: La extraordinaria rigidez de un Ordenamiento construido a la medida de una Administración que manda e impone. Esta rigidez no se ha sentido como una carga en tanto que la Administración ha reducido su actividad a la salvaguardia del orden público y al sostenimiento de unos pocos servicios públicos, de acuerdo con los más puros planteamientos del liberalismo del pasado siglo. Hoy, en cambio, una vez rotas las antiguas barreras entre el Estado y la Sociedad y asumida por la Administración la tarea de conformar un orden social más justo, esa rigidez constituye una grave limitación. Mandar y sancionar a través de decisiones unilaterales y ejecutorias, sistema plenamente eficaz cuando se trata de imponer el orden y de asegurar el respeto a la ley, es insuficiente, sin embargo, para polarizar las energías sociales en orden a la consecución de los objetivos propuestos en los planes económicos. El acto unilateral asegura eficazmente la sumisión, pero es incapaz de suscitar el entusiasmo y el deseo de colaboración». En el mismo sentido, entre otros, ROMERO HERNÁNDEZ, F., «Los conciertos urbanísticos atípicos», *Revista de Derecho urbanístico*, n.º 95, 1985, pp. 32 y ss. En Derecho Tributario, ALBIÑANA GARCÍA-QUINTANA, C., «Comportamientos dilatorios de la gestión tributaria», *HPE*, n.º 16, 1972, pp. 131 y 132.

<sup>200</sup> BASSANI, C., Comentario al art. 11 de la Ley de 7 de agosto de 1990, en ITALIA, V., y BASSANI, M., coord., *Procedimiento amministrativo e diritto di accesso ai documenti*, Giuffrè editore, Milán, 1991, p. 329.

<sup>201</sup> Junto con la descentralización. PAREJO ALFONSO, L., «La participación en el Estado social», *Actualidad administrativa*, 1987, n.º 5, p. 228. En el mismo sentido, GARCÍA DE ENTERRÍA, E., *Curso de Derecho Administrativo*, II, 4.ª ed., Cívitas, Madrid, 1993, p. 435.

<sup>202</sup> MERKL, A., *Teoría General del Derecho Administrativo*, Editorial Revista de Derecho Privado, Madrid, 1935.

<sup>203</sup> MARTÍN-RETORTILLO, L., La participación en la Administración pública. Principios y límites en «La participación», *Anuari de la Facultat de Dret, Estudi General de Lleida*, 1985; PAREJO ALFONSO, L., «La participación...», *cit.*, p. 230; FERNÁNDEZ RODRÍGUEZ, T. R., Los principios constitucionales del procedimiento administrativo, en *Gobierno y Administración en la Constitución*, vol. I, IEF, Madrid, 1988, p. 105; PÉREZ MORENO, A., «Crisis de la participación administrativa», *RAP*, n.º 119, 1989, p. 131.

<sup>204</sup> FERNÁNDEZ RODRÍGUEZ, T. R., Los principios constitucionales... *cit.*, p. 106.

<sup>205</sup> SÁNCHEZ BLANCO, A., «La participación como coadyudante del Estado social y democrático de Derecho», *RAP*, 1989, n.º 119, p. 142; DELGADO PIQUERAS, F., *La terminación...* *cit.*, p. 160, nota 270.

<sup>206</sup> GARCÍA DE ENTERRÍA, E., *Curso...*, *cit.*, pp. 435 y 436. Este autor hace referencia también, en apoyo de su tesis, al contenido del art. 105 del Anteproyecto de Constitución, que remitía al legislador la regulación de «la participación de los ciudadanos en la formación de las decisiones administrativas que les afecten». Aunque esta fórmula ha sido sustituida por la actual redacción de aquel precepto («La ley regulará la audiencia de los ciudadanos, directamente o a través de organizaciones y asociaciones reconocidas en la ley, en el procedimiento de elaboración de las disposiciones administrativas que les afecten»), el espíritu de la norma es el mismo.

Por lo tanto, el principio de participación reclama la ampliación de la intervención del ciudadano en la actividad administrativa y constituye una base legitimadora de las actuaciones consensuales de la Administración<sup>207</sup>.

Pero, ha de aclararse que la oportunidad de tener en cuenta la voluntad de los particulares en el procedimiento administrativo no responde exclusivamente a una finalidad protectora de éstos frente a la decisión de la Administración, sino igualmente —o, como señala FERNÁNDEZ RODRÍGUEZ<sup>208</sup>, incluso de forma más preponderante— a la consecución del interés público.

En efecto, la legitimidad del poder público se fundamenta, en concurrencia con la base democrática, en la eficacia con que cumpla los mandatos establecidos en la Norma Fundamental<sup>209</sup>. En el procedimiento tributario, así como en el resto de los procedimientos en que la Administración desarrolla una potestad de «imperium», la eficacia se manifiesta principalmente en relación a la consecución del fin asignado por la Constitución, esto es, la realización del interés general. En este plano de autoridad, la Administración ha de dirigir toda su actuación a alcanzar ese objetivo predeterminado por la ley, que en Derecho Tributario se concreta en la consecución de una tributación acorde con el principio de capacidad económica con el menor coste posible, lo que conlleva una disminución de

<sup>207</sup> Como expone SÁNCHEZ MORON, M., *La participación del ciudadano en la Administración pública*, CEC, Madrid, 1980, pp. 167 y 168, la participación administrativa se bifurca en participación procedimental (aquella en la que el interesado permanente apartado del aparato administrativo, interviniendo en momentos puntuales) y la orgánica (en la cual el ciudadano se integra en aquel aparato mediante formas permanentes e institucionalizadas). Respecto a la intervención del ciudadano en el procedimiento tributario, véase LÓPEZ MARTÍNEZ, J., «Nuevas relaciones entre la Administración tributaria y los administrados, repercusiones jurídico-dogmáticas», *Rev. de la Facultad de Derecho de la Universidad de Granada*, 1989-92, n.º 17-20, pp. 51 y ss.; SERRANO ANTON, F., *La terminación convencional de procedimientos tributarios y otras técnicas transaccionales*, Asociación Española de Asesores Fiscales, Madrid, 1996, pp. 72 y 73. Fuera de España, BLECKMANN, A., «Der Verwaltungsvetrag als Handlungsmittel der Europäischen Gemeinschaften», *DVBI*, 1981, p. 893; MAURER, H., «Der Verwaltungsvertrag...», *cit.*, p. 806; DAUBER, G., *Möglichkeiten und Grenzen Kooperativen Verwaltungshandeln*, en *Wandel der Handlungsformen im öffentlichen Recht*, Bremen, 1991, p. 89; SPANNOWSKY, W., *Grenzen des...*, *cit.*, p. 38.

<sup>208</sup> FERNÁNDEZ RODRÍGUEZ, T.R., Los principios constitucionales..., *cit.*, p. 110.

<sup>209</sup> Véase, SAINZ MORENO, F., «Reducción de la discrecionalidad: el interés público como concepto jurídico», *REDA*, n.º 8, 1976, pp. 63 y ss., en opinión del cual «la satisfacción del interés público constituye uno de los fines del Estado y justifica la existencia de la organización administrativa». También, del mismo autor, «Sobre el interés público y la legalidad administrativa», *RAP*, n.º 82, 1977, pp. 439 y ss. Por su parte, el principio de eficacia obliga a la Administración a perseguir la realización de los intereses generales. Por ello «concreta y sirve y, más aún, hace operativo, en el plano administrativo (que es el decisivo justamente desde el valor de la realización efectiva), el significado propio del Estado social»: PAREJO ALFONSO, L., «La eficacia como principio jurídico de la actuación de la Administración pública», *Documentación Administrativa*, n.º 218-219, p. 31; del mismo autor, «La participación en el Estado...», *cit.*, p. 230, y *Eficacia...*, *cit.*, pp. 89 y ss.

la conflictividad<sup>210</sup>. La eficacia en los medios empleados para conseguir ese fin (es decir, la eficiencia<sup>211</sup>) no posee un papel central a la hora de analizar la eficacia de una actuación de la Administración de «imperium»<sup>212</sup>. El cumplimiento de la máxima constitucional no se produce sólo con la consecución de una optimización de los recursos empleados, sino también, y con carácter protagonista, en la realización del objetivo expresado en la ley.

De esta manera se vinculan los principios de eficacia y participación, sobre el convencimiento de que actualmente no es posible llevar a cabo una gestión eficaz a través de actos imperativos de la Administración<sup>213</sup>; por el contrario, ésta sólo puede cumplir los fines asignados por la Constitución de forma eficaz a través de la intervención de los ciudadanos en el desarrollo de las actuaciones, y en ocasiones, incluso mediante la sustitución de los actos unilaterales por contratos de los que deriva una vinculación para aquéllos. Como expone LÓPEZ MARTÍNEZ<sup>214</sup>, las actuaciones de colaboración de los particulares con la Administración tributaria responden más que al principio de participación «a la necesidad de los distintos órganos administrativos de contar con la colaboración de los particulares para realizar las distintas funciones a ellos asignadas». El propio Consejo de Estado admite que la transacción entre la Administración y los particulares puede constituir un servicio al interés público, pues ahorra tiempo y dinero (Dictamen de 29.4.1982)<sup>215</sup>.

La alta complejidad de la realidad social, así como la gran amplitud del conocimiento sobre los datos y circunstancias del ciudadano exigido a la Administración si desea satisfacer el mandato constitucional de una tributación acorde

<sup>210</sup> En este sentido, STS 76/1990, de 26 de abril; RODRÍGUEZ BEREJO, A., «El sistema tributario en la Constitución (Los límites del poder tributario en la jurisprudencia del Tribunal Constitucional)», *REDC*, 1992, n.º 36, pp. 21 y ss.; BAENA AGUILAR, A., y otros, *La Agencia Tributaria frente al contribuyente: Régimen jurídico y problemas de constitucionalidad*, Ed. Comares, Granada, 1993, p. 33.

<sup>211</sup> PAREJO ALFONSO, L., «La eficacia...», *cit.*, p. 19, define la eficiencia como una «subespecie de la eficacia, que incorpora la perspectiva de la relación medios-objetivos para prescribir el grado óptimo de la misma».

<sup>212</sup> PAREJO ALFONSO, L., «La eficacia...», *cit.*, pp. 60 y ss. En Alemania, DEGENHART, C., «Das Verwaltungsverfahren zwischen Verwaltungseffizienz und Rechtsschutzauftrag», *DVBI*, 1982, p. 880.

<sup>213</sup> En 1991 un grupo de trabajo del Instituto de Estudios Fiscales señaló la conveniencia de elaborar «un plan estratégico para la modernización» de la Administración tributaria que iniciara un cambio en la lucha por el cumplimiento fiscal. Entre las medidas que se proponían se encontraba la introducción de nuevas relaciones entre la Hacienda Pública y los contribuyentes «tendientes a superar el tradicional predominio del autoritarismo burocrático como imagen de la Hacienda Pública tradicional». BERMEJO RAMOS, J., y otros, «La modernización de la Administración Tributaria. Estrategia de lucha por el cumplimiento fiscal», *Cuadernos de Formación, Inspección de Tributos*, 1991, n.º 16, p. 6.

<sup>214</sup> LÓPEZ MARTÍNEZ, J., «Nuevas relaciones...», *cit.*, p. 52.

<sup>215</sup> Sobre la ausencia de identificación entre consecución del interés público y acto unilateral, véase GIANNINI, M.S., *Diritto amministrativo...*, *cit.*, p. 421.

con la capacidad económica de cada sujeto, hacen necesaria la colaboración del propio ciudadano, tal como expone ZORNOZA PÉREZ <sup>216</sup>. Esta colaboración extiende la participación del particular desde los deberes de información, declaración, etc., hasta al propio desarrollo del procedimiento mediante la celebración de acuerdos. Además, en opinión de este autor, dichos convenios no habrían de limitarse al establecimiento de las comparecencias del obligado tributario o a la forma de exhibición de su documentación, sino a la fijación de hechos relevantes desde el punto de vista impositivo.

No hay que olvidar que la celebración de una transacción sólo se encuentra legitimada cuando concurre una incertidumbre, esto es, en los supuestos en que la Administración se encuentra objetivamente incapaz de resolver la inseguridad; con esta premisa de desconocimiento de la situación, ya sea fáctica o jurídica, en principio responderá en mayor medida a criterios de justicia y corrección la decisión sobre esta situación dudosa realizada con colaboración del ciudadano. En efecto, la fijación unilateral de los elementos inciertos de la obligación tributaria no garantiza una mayor protección del interés social y, por el contrario, la intervención de la voluntad del particular puede otorgar más garantías de corrección en el acto de liquidación o, al menos, más rapidez en el procedimiento así como un grado más alto de eficacia al suponer el nacimiento de la vinculación para el obligado tributario. Es importante incidir en esta última nota, pues la utilización del convenio presenta la ventaja, frente al acto, de la disminución de las posibilidades de su impugnación por aquél, al provocar la vinculación del ciudadano al contenido de la transacción, debido a su carácter contractual <sup>217</sup>.

Por lo tanto, la posibilidad de fijar consensuadamente con el ciudadano los elementos inciertos relativos a su obligación tributaria supone un instrumento al servicio del interés común. En efecto, en determinados supuestos la participación protege en mayor medida los intereses de los particulares a los que les iría destinado en otro caso el acto, a la vez que consigue una mayor justicia en las decisiones, una mayor aceptación de éstas por el conjunto de la sociedad <sup>218</sup>, así como un incre-

<sup>216</sup> ZORNOZA PÉREZ, J. J., ¿Qué podemos aprender..., *cit.*, p. 167. Destacan, también, la necesidad de la colaboración con el particular, CASADO OLLERO, G., «Un nuevo modelo de relaciones con la Administración tributaria», *HPE*, n.º 68, 1981, pp. 151 y ss.; LÓPEZ MARTÍNEZ, J., «Nuevas relaciones...», *cit.*, pp. 51 y ss. Entre los autores alemanes, SEER, R., Contratos, transacciones..., *cit.*, pp. 138 y ss.

<sup>217</sup> En contra, TIPKE, K., y KRUSE, H. W., *Abgabenordnung. Finanzgerichtsordnung. Kommentar zur AO 1977 und FGO*, comentario al par. 85 (actualización 1994), Otto Schmidt, Colonia, 1996, nm. 11. En el mismo sentido, GROSSE, T., «Die Schlussbesprechung -ein orientalisches Bazar?», *StBp*, 3/1986, p.60, se opone a la idea de que la paz jurídica y la eficacia impositiva se encuentren mejor garantizadas mediante las transacciones que por actuaciones unilaterales de la Administración. En su opinión, si las partes se atienen al contenido del contrato, la eficacia vinculante no tendrá ninguna importancia; por el contrario, sí habrá de ser tenida en cuenta cuando la Administración dicte un acto apartándose de lo convenido o el particular recurra el acto administrativo si bien éste se ajustaba a lo dispuesto en la transacción, pero en estos supuestos habrá de ser el juez el que obligue a las partes a comportarse según sus pactos.

<sup>218</sup> Como expone SERRANO ANTON, F., *La terminación...*, *cit.*, p. 58, nota 117, la evasión y el fraude fiscal son mayores cuanto más se apoyen las relaciones tributarias en una concepción autoritaria.

mento de la economía procesal, al provocar más rapidez en la propia actuación administrativa y un descongestionamiento de los Tribunales económico-administrativos <sup>219</sup> y de los Tribunales contencioso-administrativos <sup>220</sup>. Desde este último punto de vista, la conveniencia de establecer la transacción como alternativa al acto administrativo se incardina dentro de la toma de conciencia de la crisis que afecta a la justicia contencioso-administrativa. El derecho a la tutela judicial efectiva, que comprende la resolución de la controversia en un tiempo razonable (STC 197/1993, de 14 de junio), se encuentra lesionado como consecuencia de la tardanza de los Tribunales en el pronunciamiento de sus Sentencias. Frente a esta situación, una forma muy efectiva de garantizar el derecho del art. 24 CE es la ubicación de medidas complementarias al propio proceso en el procedimiento de gestión previo <sup>221</sup>.

<sup>219</sup> La Memoria de la Administración tributaria de 1992 destaca el exagerado número de asuntos pendientes en los Tribunales económico-administrativos: 153.274 en los Regionales y Locales y 11.444 en el Central. De los primeros sólo fueron estimados el 34 %, y de los tramitados por el Tribunal económico-administrativo central el 21,5 %.

<sup>220</sup> En este sentido, PAREJO ALFONSO, L., *Eficacia...*, *cit.*, pp. 173 y 174; KREBS, W., «Contratos y convenios entre la Administración...», *cit.*, pp. 59 y ss. En la Memoria elevada a las Cortes por el CGPJ correspondiente a 1993 se cifra el número de asuntos ingresados en la Sala de lo contencioso del TS en 18.000, de los que una cuarta parte se referían a asuntos tributarios; y en 72.000 en los Tribunales Superiores de Justicia. Es remarcable el estudio llevado a cabo por PASTOR PRIETO, S., Causas y costes de la litigiosidad en materia tributaria: La experiencia existente y las alternativas para la resolución óptima de los conflictos en materia tributaria. Ponencia expuesta en el Seminario «La finalización convencional de los procedimientos tributarios y otras técnicas transaccionales para la resolución de conflictos», IEF, mayo 1955. Recogida en el Acta del Seminario, *Doc 4/95*, IEF, p. 52. En este trabajo PASTOR PRIETO analiza la labor jurisprudencial de los Tribunales contencioso-administrativos, y llega al resultado de que se produce un intervalo medio de casi dos años en el 56% de los casos entre la fecha de entrada del asunto en el tribunal y la fecha del pronunciamiento de la Sentencia. Véase, asimismo, los datos suministrados por ELORRIAGA PISARIK, G., «Algunos datos para la evolución del sistema actual», FERNÁNDEZ CUEVAS, J., «La perspectiva de los Tribunales económico-administrativos» y BEATO BLANCO, D., «La perspectiva de la Agencia Estatal de la Administración tributaria», comunicaciones a la intervención de S. Pastor Prieto «Causas y costes de la litigiosidad en materia tributaria: La experiencia existente y las alternativas para la resolución óptima de los conflictos en materia tributaria», recogidas en el Acta anteriormente citada *Doc 4/95*, pp. 58 y ss. Fuera de España, SCHERBZBERG, «Grungfragen des verwaltungsrechtlichen Vertrages», *Jus*, 1992, n.º 3, pp. 205 y ss.; DELAUNAY, B., *L'amélioration...*, *cit.*, quien destaca las funciones técnica y política de la participación, en el sentido de que ésta contribuye tanto a mejorar la calidad de la decisión como a facilitar su ejecución; Dictamen del Consejo de Estado francés, *Reglés autrement les conflicts...*, *cit.*, en especial pp. 74 y ss.

La celebración de transacciones no sólo sirve a la eficacia cuando tienen lugar dentro del procedimiento administrativo, sino también cuando se implantan en la fase del recurso ante los Tribunales económico-administrativos o en la fase del contencioso. Así lo expone BIRK, D., «Effizienz im finanzgerichtlichen Verfahren», *StuW*, 1993, p. 296.

<sup>221</sup> Sobre este tema véase, entre otros, BASSOLS COMA, M., «Consideraciones sobre los controles extrajurisdiccionales de la Administración: en torno a la reforma del estatuto del "mediateur" francés», *RAP*, n.º 82, 1977, pp. 381 y ss.; GARCÍA DE ENTERRÍA, E., *Hacia una nueva justicia administrativa*, Cívitas, Madrid, 1989; TORNOS MAS, J., «La situación actual del proceso contencioso-administrativo», *RAP*, n.º 122, 1990, pp. 103 y ss.; del mismo autor, «El arbitraje en el Derecho administrativo: Posibilidades de esta figura jurídica», *Bulletin Tribunal arbitral de Barcelona*, 1955, n.º 6, pp. 13 y 14 y «Medios complementarios...», *cit.*, pp. 149 y ss.; ROCA MARTÍNEZ, J. M., *Arbitraje e instituciones arbitrales*, Ed. Bosch, Barcelona, 1992, pp. 24 y ss.



La implantación de mecanismos compositivos no significa limitar la protección judicial, lo que contravendría los arts. 24 y 106 CE, sino complementar las garantías judiciales con otros mecanismos que den satisfacción a las pretensiones de los administrados y permitan, indirectamente, mejorar el funcionamiento de la propia justicia administrativa<sup>222</sup>. Ello se traduciría en ventajas tanto para el interés general (mejora del sistema judicial) como para el ciudadano que recurre (obtención de una respuesta rápida y adecuada a su pretensión), como ha manifestado la STC 217/1991, de 14 de noviembre: «Este tribunal ha declarado reiteradamente la compatibilidad con el derecho a la tutela judicial efectiva de la exigencia de trámites previos al proceso, como son los de conciliación o de reclamación administrativa previa (por todas, STC 60/1989, las que en ellas se citan y también, por su proximidad al presente caso, la STC 162/1989). De un lado, porque en ningún caso excluyen el conocimiento jurisdiccional de la cuestión controvertida, ya que únicamente suponen un aplazamiento de la intervención de los órganos judiciales; y, de otro, porque son trámites proporcionados y justificados, ya que su fin no es otro que procurar una solución extraprocésal a la controversia, lo cual resulta beneficioso tanto para las partes, que pueden resolver así de forma rápida y acomodada a sus intervenciones el problema, como para el desenvolvimiento del sistema judicial en su conjunto que ve aliviada su carga de trabajo».

Junto a estos beneficios, la terminación transaccional del procedimiento también garantiza la seguridad jurídica en sus tres dimensiones, extraídas por la STC 27/1981: a) conocimiento y certeza del Derecho positivo; b) confianza de los ciudadanos en las instituciones públicas y en el orden jurídico en general, en cuanto garantes de la paz social; c) previsibilidad de los efectos que se derivan de la aplicación de las normas y de las propias acciones o de las conductas de terceros. Como explica RODRÍGUEZ BEREJO<sup>223</sup>, la salvaguardia del principio de seguridad jurídica en el Derecho Tributario se revela especialmente importante «por el enorme volumen, la extrema variabilidad de la legislación fiscal, sometida a un continuo proceso de adaptación y cambio, y su carácter a menudo asistemático y carente de buena técnica jurídica, que dificulta no sólo su conocimiento y comprensión, sino también, lo que es más importante cuando se trata de la aplicación de los tributos, su previsibilidad, de modo que el contribuyente pueda ajustar su comportamiento económico al coste previsible de los impuestos, de manera que pueda calcular de antemano la carga tributaria y pagar los menores impuestos posibles que las leyes le permitan. En suma, lo que ha dado en llamarse la “planificación fiscal”». La seguridad jurídica que otorga el convenio tributario puede apreciarse sobre todo en los acuerdos que tienen como objeto un elemento incierto de la obligación tributaria cuyo presupuesto de

hecho se realizará en el futuro; en estos casos, como los acuerdos previos sobre precios de transferencia, la determinación vinculante de la cuestión insegura otorga al particular mayor seguridad jurídica, el cual podrá calcular el coste de sus operaciones mercantiles de forma cierta anticipadamente, sin temer una modificación posterior de su tributación, que conllevaría una alteración del coste de sus productos.

Como puede apreciarse, la celebración de transacciones tributarias no sólo protege intereses particulares, sino también el bien común. En este sentido, si bien puede alegarse que la Hacienda Pública está obligada a desarrollar el procedimiento con la sola finalidad de ejecutar los objetivos estatales de manera objetiva y que, por lo tanto, no puede tener en cuenta intereses particulares del caso concreto, es posible que la conveniencia de celebrar una transacción se derive de la salvaguardia de aquellos objetivos estatales, para así garantizar un interés común, como es la paz jurídica.

Además, ya no puede mantenerse una visión de la Administración como defensora del interés público frente a los intereses de los ciudadanos. En este sentido, PAREJO ALFONSO pone de relieve la difuminación de las fronteras entre el interés público y los intereses particulares de los ciudadanos<sup>224</sup>. En realidad, el interés público «no es otra cosa que el resultado de la composición de múltiples intereses individuales y colectivos existentes en la sociedad y cuya tutela, a partir de la voluntad democráticamente expresada por la ciudadanía, es asumida por los poderes públicos»<sup>225</sup>. Como ha manifestado el TC en múltiples Sentencias, «el Estado social significa la ausencia de neta diferenciación y contraposición de la organización pública y la privada, siendo connatural al mismo la continuidad del tejido organizativo desde lo claramente privado hasta lo indubitadamente público»<sup>226</sup>. Dentro de esta corriente cobran importancia los términos de la Exposición de Motivos de la LGT: «El planteamiento liberal de la gestión tributaria como un proceso en el que se enfrentan y contraponen el contribuyente individualizado y la Administración, tiene que ser por fuerza superado para convertirse en un procedimiento de colaboración a un fin común».

<sup>224</sup> PAREJO ALFONSO, L., *Crisis... cit.*, pp. 104 y ss. Entre los autores tributaristas, LÓPEZ MARTÍNEZ, J., «Nuevas relaciones...», *cit.*, pp. 52 y 53; LOZANO SERRANO, C., «La actividad inspectora y los principios constitucionales», *Impuestos*, 1990, T.I., pp. 1223 y ss. En Francia, CAILLOSE, J., *Sur la progresión... cit.*, pp. 116 y ss. En Italia, PAJNO, A., «Riflessioni e suggestioni a proposito della Legge 7 agosto 1990 Nr. 241 a due anni dalla sua entrata in vigore», *Diritto processuale amministrativo*, 1993, n.º 3, pp. 664 y ss.

<sup>225</sup> DELGADO PIQUERAS, F., «Las nuevas conquistas...», *cit.* p. 223. Con anterioridad, SAINZ MORENO, F., «Reducción de la discrecionalidad...», *cit.*, p. 73, definió el interés público como la «expresión de aquello que los intereses privados tienen de común (...). El valor positivo que refleja el concepto de interés público deriva de la preeminencia que lo público tiene sobre lo privado, no por ser distinto, sino por ser general». En concreto, «el interés público se sustenta en los intereses privados de cada persona, pero no en todos, sino en aquellos que ésta comparte con los demás».

<sup>226</sup> SSTC 32/1981, de 28 de julio; 62/1983, de 11 de julio; 18/1984, de 7 de febrero; 23/1984, de 20 de febrero; 83/1984, de 24 de julio, y 67/1985, de 24 de mayo.

<sup>222</sup> Informe del Consejo de Estado francés *Régler... cit.*, pp. 13 y ss.; TORNOS MAS, J., «Medios complementarios...», *cit.*, p. 152.

<sup>223</sup> RODRÍGUEZ BEREJO, A., «El sistema tributario...», *cit.*, pp. 35 y 36.

Por otra parte, mediante la disminución de la conflictividad que supondría la transacción tributaria se evitarían unos costes que, como destaca PASTOR PRIETO<sup>227</sup>, se concretan en los de investigación y detección del sujeto infractor, los de «persecución» (examinar y contestar los recursos administrativos o contenciosos interpuestos), los de enjuiciamiento (derivados de la actividad de los Tribunales económico-administrativos y jurisdiccionales) y los costes de cobro final (ejecución de decisiones).

Pero, como se ha señalado, a pesar de estas constataciones, la Administración sigue anclada en sus relaciones con los ciudadanos en postulados propios del Estado liberal de Derecho, sobre la falsa creencia de las suficientes garantías prestadas por un principio de legalidad por el que el ente público se limita a ejecutar los dictados de la ley. En la actualidad tal gestión meramente aplicativa ya no es factible y es consecuencia de un principio de legitimación del poder público que se manifiesta exclusivamente a través del mecanismo electoral y del control por medio de la opinión pública totalmente insuficientes hoy día<sup>228</sup>.

En este punto es interesante mencionar la Ley norteamericana de 1990 sobre Resolución de Conflictos Administrativos («Administrative Dispute Resolution Act»<sup>229</sup>), cuya Sección 2 «Fundamentos» marca una tendencia legislativa explícita:

«El Congreso considera que: 1. El procedimiento administrativo, incorporado en el capítulo 5 del título 5 del Código de los Estados Unidos (United States Code) y otras leyes, está destinado a ofrecer unos medios rápidos, técnicos y asequibles para resolver conflictos como una alternativa a litigar ante los tribunales federales; 2. Los procedimientos administrativos se han hecho crecientemente formales, costosos y largos con el resultado de innecesarios costes de tiempo y una decreciente probabilidad de alcanzar una resolución consensual de las disputas; 3. Los medios alternativos de resolución de conflictos han sido usados en el sector privado durante muchos años y, en las apropiadas circunstancias, han producido decisiones más rápidas, menos costosas y menos controvertidas; 4. Dichos métodos alternativos pueden conducir a resultados más creativos, eficientes y prudentes; 5. Dichos métodos alternativos pueden ser usados ventajosamente en una amplia variedad de programas administrativos; 6. La autorización explícita para

el uso de técnicas bien contrastadas de resolución de conflictos eliminará la ambigüedad de la potestad de las agencias conforme a la legislación existente; 7. Las agencias federales podrán no sólo recibir el beneficio de técnicas que fueron desarrolladas en el sector privado, sino que también podrán tomar la iniciativa en el mayor desarrollo y perfeccionamiento de dichas técnicas y 8. La disponibilidad de un amplio abanico de procedimientos de resolución de conflictos, y una creciente comprensión del más efectivo uso de dichos procedimientos, mejorará la actuación del Gobierno y el mejor servicio al público».

La admisión de la transacción provoca, como ha sido mencionado, el logro de un sistema tributario más justo como consecuencia de los elementos antes expuestos. Pero este efecto no sólo se aprecia tomando como referencia el sistema en general, sino también el caso concreto en el que la Hacienda Pública celebra una transacción con el obligado tributario. Ante una valoración incierta, por ejemplo, los órganos inspectores sólo transigirán respecto a la fijación de una cantidad que no hubieran podido establecer de modo unilateral<sup>230</sup>.

No obstante, hay que tener en cuenta que en el art. 103 CE se ponen en conexión las notas de objetividad, imparcialidad, legalidad y eficacia como principios del procedimiento administrativo («La Administración pública sirve con objetividad los intereses generales y actúa de acuerdo con los principios de eficacia (...), con sometimiento pleno a la ley y al Derecho»). En efecto, las autoridades no pueden encaminar su actividad hacia la consecución de una mayor eficacia, economía o celeridad, desdeñando las garantías que han de cumplimentarse para que el procedimiento administrativo se desarrolle con el mayor respeto para el interés público y los derechos de los ciudadanos. El empleo de convenios en el marco del procedimiento administrativo ha de servir a una más eficaz satisfacción del interés público, pero siempre dentro del marco de la legalidad<sup>231</sup>.

<sup>230</sup> En contra de esta idea se ha manifestado FERREIRO LAPATZA, J. J., «Las funciones liquidadoras...», *cit.*, p. 426, pues en su opinión la celebración de transacciones implica siempre una recaudación menor que a la que la Administración hubiera llegado de forma unilateral. La crítica que puede efectuarse a este autor es que no tiene en cuenta que la Hacienda Pública transige porque no puede determinar el elemento en cuestión. Si llegara a fijar este elemento sin el consenso del obligado tributario establecería la cuantía o la interpretación más beneficiosa para éste, pues de otro modo el acto de liquidación será fácilmente revocado por los Tribunales.

<sup>231</sup> ZORNOZA PÉREZ, J. J., ¿Qué podemos aprender..., *cit.*, p. 175. Entre la doctrina administrativa, GARCÍA-TREVÍJANO FOS, J. A., «Aspectos de la Administración económica», *RAP*, n.º 12, 1953, p. 16; FERNÁNDEZ RODRÍGUEZ, T.-R., Los principios constitucionales..., *cit.*, p. 111; PAREJO ALFONSO, L., «La eficacia...» *cit.*, pp. 48 y 49; TABOAS BENTANACHS, M., Finalización del procedimiento... *cit.*, p. 575; SÁNCHEZ MORÓN, M., El régimen de los actos... *cit.*, p. 23; DELGADO PIQUERAS, F., *La Terminación...*, *cit.*, p. 162 y ss. Como expone PAREJO ALFONSO, L., *Estado social y Administración pública. Los postulados constitucionales de la reforma administrativa*, Cívitas, Madrid, 1983, p. 100, «la tensión que late en el entero Estado entre legitimación (a través del pluralismo político y la sumisión al Derecho) y eficacia (satisfacción de los objetivos sociales: máxima igualdad posible en cada momento en la distribución de los bienes materiales y culturales) se hace especialmente acusada en el ámbito administrativo». También se ha pronunciado la jurisprudencia en este sentido, STS de 20-5-1987.

<sup>227</sup> PASTOR PRIETO, S., *Disuasión óptima de la evasión fiscal y costes de imposición de las sanciones tributarias*, Universidad Carlos III de Madrid e Instituto de Derecho y Economía, 1993, pp. 26 y 27; del mismo autor, «Qué hacer con los conflictos...», *cit.*, pp. 225 y ss., quien llega a la conclusión de la conveniencia de celebrar dichos convenios para reducir los conflictos fiscales y, con ellos, los costes que acarrearán. En Alemania, EHLERS, H., «Warum gibt es im Steuerrecht keine Vergleiche?», *DSiR*, 1965, p. 64; SCHICK, W., *Vergleiche...*, *cit.*, p. 32; BISEK, N.-Z., *Der öffentliche Vertrag nach dem Musterentwurf eines Verwaltungsverfahrensgesetzes in der Fassung von 1963, in der Münchener Fassung von 1966 und dem schleswig-holsteinischen Landesverwaltungsgesetz*, tesis doctoral, Münster, 1970, p. 63; BOSSE, W., *Der subordinationsrechtliche...*, *cit.*, p. 43; EICH, A., *Die Tatsächliche...*, *cit.*, p. 8. También la jurisprudencia alemana se ha pronunciado favorable a la consideración de las transacciones como instrumentos al servicio de la paz jurídica: BFHE 11-12-1984 (BStB1.II 1985, p. 358).

<sup>228</sup> PAREJO ALFONSO, L., «La participación en el Estado...», *cit.*, p. 228.

<sup>229</sup> Traducida y comentada por DELGADO PIQUERAS, F., «La administrative dispute...», *cit.*

Tal precepto es interpretado por el TC como «una remisión a la decisión del legislador ordinario respecto de aquellas normas, medios e instrumentos en que se concrete la consagración de la eficacia» (STC 22/1984, de 17 de febrero).

Algunos autores, como BULLINGER<sup>232</sup>, se oponen a la aceptación del contrato de Derecho público como una necesidad de la Sociedad actual. En su opinión, las exigencias derivadas de la calificación del Estado como social no pueden suponer un debilitamiento del Estado de Derecho, también reconocido en las Constituciones. Sin embargo, esta supuesta contradicción entre Estado social —en especial en lo relativo a la eficacia de la actual Administración— y el Estado de Derecho que se ha planteado alguna doctrina, en realidad no se produce. En este sentido se ha pronunciado PAREJO ALFONSO<sup>233</sup>, según el cual «el problema de la eficacia administrativa no consiste en optar entre los elementos de la disyuntiva: Derecho y eficacia, sino en determinar las condiciones en que la actuación de la Administración, siendo conforme a Derecho, sea también efectiva, idónea para la satisfacción real de los intereses generales. Consecuentemente, el Estado de Derecho no facilita soporte alguno a un ambiente hostil a la eficacia, demanda tan sólo la precisión jurídica de este principio».

Resultan muy expresivas las palabras de este último autor español: «No existe, en principio, contradicción irreductible entre la participación de que ahora se trata y la legalidad de la actuación administrativa. Porque no por ser participada (en términos de convenida o acordada) ésta ha de romper necesariamente su lógica constitucional. Es más, la participación considerada no sólo no es contradictoria con las exigencias del Estado de Derecho, sino que puede contribuir positivamente a la realización de una de las más importantes de tales exigencias —la seguridad jurídica— en el campo administrativo. Pues facilita considerablemente -gracias al carácter convenido de la regulación de las relaciones jurídico-administrativas- la estabilidad y el cumplimiento de éstas, al reducir su disponibilidad unilateral por una de las partes (especialmente la Administración)»<sup>234</sup>.

## B) EXIGENCIAS DERIVADAS DEL PRINCIPIO DE LEGALIDAD

La actividad contractual pública se inserta, como el acto, en el procedimiento, ya sea con carácter preparatorio o finalizador de aquél<sup>235</sup>. Como expone GARCÍA DE ENTERRÍA, el procedimiento es un complejo de actos, instrumentales

<sup>232</sup> BULLINGER, M., *Vertrag...*, cit., pp. 17 y ss.

<sup>233</sup> PAREJO ALFONSO, L., «La eficacia...», cit., pp. 32 y 33. Véase, también, MARTÍN REBOLLO, L., «La Administración de garantías: Vigencia y limitaciones», *Revista del Centro de Estudios Constitucionales*, n.º 13, 1992, p. 32.

<sup>234</sup> PAREJO ALFONSO, L., *Eficacia y Administración...*, cit., p. 175.

<sup>235</sup> En este sentido, el art. 88 LRJAP y PAC establece que las Administraciones Públicas podrán celebrar acuerdos (...), pudiendo tales actos tener la consideración de finalizadores de los procedimientos administrativos o insertarse en los mismos con carácter previo, vinculante o no, a la resolución que les ponga fin».

o auxiliares del acto final, que gozan de sustantividad jurídica independiente<sup>236</sup>. Entre estas actuaciones se encuentran los contratos de Derecho público.

Por su naturaleza de actuaciones procedimentales, las transacciones tributarias que analizamos se encuentran comprendidas dentro del ámbito de aplicación del art. 105.c CE, el cual establece una reserva de ley respecto a la regulación del «procedimiento a través del cual deben producirse los actos administrativos»<sup>237</sup>. En consecuencia, su utilización sólo será posible cuando una ley los contemple expresamente<sup>238</sup>.

En efecto, aunque la CE parece establecer una reserva sólo respecto de los actos, ello es debido a que el constituyente no se planteó la posibilidad de que la Administración se manifestara mediante otra forma de actuación. Una vez que hemos aclarado la necesidad del contrato de Derecho público, hay que considerarlo integrado en el mandato del art. 105.c, pues el sentido último de este precepto es el de establecer una reserva de formas de actuación administrativas.

A este respecto, es importante destacar que el TC (SsTC 22/1984, de 17 de febrero y 144/1987, de 23 de septiembre) ha reconocido que es función del legislador la determinación de las normas, medios o instrumentos en que se concrete la formulación del principio de eficacia. Esta reserva de ley garantiza tanto una mejor defensa de los derechos e intereses de los ciudadanos, como el mejor acierto y eficacia en las decisiones de la Administración<sup>239</sup>.

Como ya hemos mencionado, algunos autores, como BULLINGER<sup>240</sup>, han rechazado la licitud del contrato en las relaciones Administración-ciudadano debido a la creencia de que dicha forma supone por sí misma una violación al principio de legalidad, puesto que la libertad negocial que conlleva se encuentra, en su opinión, en irreconciliable contradicción con aquella máxima. Sin embargo, a nuestro juicio, esta postura no es compartible, ya que la actuación administrativa es tan susceptible de limitación por el principio de legalidad cuando se desarrolla mediante un acuerdo con los ciudadanos como cuando es ejercida de forma unilateral<sup>241</sup>.

<sup>236</sup> GARCÍA DE ENTERRÍA, E. y FERNÁNDEZ, T.-R., *Curso...*, cit., T. I, p. 538.

<sup>237</sup> La LRJAP y PAC ha recogido este mandato en el art. 53.1: «Los actos administrativos que dicten las Administraciones Públicas, bien de oficio o a instancia del interesado, se producirán por el órgano competente ajustándose al procedimiento establecido».

<sup>238</sup> MENÉNDEZ REXACH, A., *Los convenios entre Comunidades Autónomas...*, cit., pp. 263 a 365; PAREJO ALFONSO, L., «La eficacia...», cit., pp. 48 y 49; DELGADO PIQUERAS, F., *La terminación convencional...*, cit., p. 163, quien deriva del art. 105.c CE la exigencia de que el ejercicio de potestades públicas mediante contratos se desarrolle en el seno y conforme a la disciplina del procedimiento administrativo. Sobre el ámbito del art. 105 CE, véase GONZÁLEZ PÉREZ, J., y GONZÁLEZ NAVARRO, F., *Régimen jurídico de las Administraciones públicas y procedimiento administrativo común (Ley 30/1992, de 26 de noviembre)*, Cívitas, Madrid, 1993, pp. 64 y ss.

<sup>239</sup> STS de 24 de abril de 1985. Entre los autores, NÚÑEZ PÉREZ, G.G., «La actividad administrativa de comprobación tributaria», *REDF*, 1987, n.º 53, p. 41; GONZÁLEZ PÉREZ, J. y GONZÁLEZ NAVARRO, *Régimen jurídico...*, cit., p. 163.

<sup>240</sup> BULLINGER, M., *Vertrag...*, cit., p. 255.

<sup>241</sup> En este sentido, BOSSE, W., *Der subordinationsrechtliche...*, cit., p. 40.

Es necesaria una ley que habilite a la Administración a ejercitar su potestad a través de un contrato<sup>242</sup>. El hecho de que estos negocios públicos se lleven a cabo en el seno de las relaciones tributarias no supone ninguna limitación añadida respecto a las existentes en el ámbito administrativo común. La reserva de ley del art. 105.c CE se extiende al procedimiento administrativo, sin que existan peculiaridades según el ámbito en el que éste se desarrolle.

El rechazo a la realización de la actividad tributaria de forma consensuada deriva de la postura contraria a dichos contratos en el Derecho administrativo común surgida a finales del siglo pasado y especialmente representada por MAYER, como explicamos en el capítulo sobre la naturaleza jurídica de los convenios tributarios (epígrafe I.A). Sin embargo, mientras las tesis relativas a este último ámbito fueron evolucionando hasta la admisión del contrato en el seno del procedimiento administrativo, el rechazo cuando se trata de relaciones tributarias se estancó en aquella ideología. El argumento sostenido por los autores que defienden la ilicitud de estos contratos en Derecho Tributario continúa centrándose en el principio de legalidad. En su opinión, esta máxima tiene mayor fuerza en este ámbito que en el resto del Derecho administrativo, por lo que estaría justificada la licitud de la actividad consensuada en este último campo y no en el propio de las relaciones tributarias.

El error de esta doctrina reside, de nuevo, en la confusión entre forma y contenido de las actuaciones administrativas. Si bien es cierto que respecto al contenido de las mismas existe una reserva de ley respecto del Derecho Tributario (art. 31.3 CE) más estricta que las establecidas para otros campos jurídicos, ello supondrá una restricción al contenido de la actuación. La forma se encuentra limitada por el art. 105.c CE, que no singulariza al Derecho Tributario.

<sup>242</sup> En contra de esta postura la mayoría de los autores alemanes mantienen que en su Derecho interno no se deriva de la Constitución ni una reserva de ley, ya que no se considera que la forma contractual sea «esencial», en el sentido exigido por el BVerfG para entender existente una reserva de ley, ni una exigencia de habilitación previa para que la Administración pueda actuar contractualmente. Una vez que disfruta de una potestad puede elegir desarrollarla mediante acto o contrato, según le parezca más conveniente; es una decisión discrecional de la Administración, siempre que no exista una disposición que prohíba la utilización de la forma contractual. Estos autores extraen su tesis del contenido del par. 54 BVerwVG: «Mientras una norma no disponga lo contrario, una relación jurídica de Derecho público puede ser creada, modificada o anulada mediante contrato de Derecho público (...)» y del párrafo 10 de esta misma Ley: «En ausencia de disposiciones jurídicas que regulen la forma del procedimiento, éste no se vincula a formas determinadas. Se desarrollará sencilla y eficazmente». En este sentido, ULE, C.H., y LAUBINGER, H.-W., *Verwaltungsverfahrenrecht...*, cit., p. 277; STELKENS, P. y otros, *Verwaltungsverfahrensgesetz...* cit., p. 1275; SPANNOWSKY, W., *Grenzen...* cit., pp. 123 y ss. Sobre la discusión doctrinal a este respecto en Derecho Tributario, véase SONTHEIMER, J., *Der verwaltungsrechtliche...*, cit., pp. 77 y ss. Por su parte, en Derecho italiano, el art. 11 de la Ley de 7 de agosto de 1990 sólo exige habilitación normativa para los contratos finalizadores del procedimiento, es decir, sustitutivos del acto administrativo. Por lo tanto, los acuerdos negociales que se integren en el procedimiento, sin ponerle fin, no requieren dicho requisito. Sin embargo, en nuestra opinión no existe un criterio para hacer esta diferenciación de exigencias, puesto que al tener el contrato preparatorio fuerza vinculante determina el contenido del acto de liquidación.

En consecuencia, pueden admitirse las transacciones tributarias siempre que se respeten las exigencias de dicha máxima, concretadas en dos niveles:

A) En primer lugar es necesario que una norma atribuya a la Hacienda Pública la potestad sobre una determinada materia. La Administración no goza de más potestades que las que le atribuya el ordenamiento jurídico (tesis de la vinculación positiva). El rango de la norma habilitante depende de que la actuación administrativa se desenvuelva en una materia reserva a ley o no. La vinculación de la Administración, también cuando la actuación que realiza tiene naturaleza tributaria, a «la ley y al Derecho» es plena, de forma que aquélla sólo ostentará las potestades que le hayan sido conferidas por el ordenamiento jurídico. En efecto, en un Estado de Derecho como el implantado en España tras la promulgación de la Constitución de 1978, todos los poderes del Estado —legislativo, ejecutivo y judicial— reciben sus potestades de la Norma Suprema. A pesar de ello, ésta concede una primacía al Parlamento, debido a su consideración de órgano titular de legitimación directa, que no ostenta el Gobierno, así como por las garantías que proporciona el procedimiento legislativo frente a las formas productoras de actuaciones del resto de los poderes<sup>243</sup>. Esta concepción se traduce en la existencia de diversas reservas de ley en materias, como la tributaria, cuyo tratamiento se considera susceptible de precisar aquella protección. Sin embargo, en estos supuestos la exigencia de que la habilitación provenga de una ley en sentido formal es consecuencia de un mandato sobre normación y no del principio de legalidad, que determina la vinculación al ordenamiento jurídico sin hacer distinción entre las distintas fuentes de él.

Por lo tanto, el principio de legalidad implica la existencia de una habilitación normativa, expresa y específica, previa a la actuación administrativa (unilateral o concordada), de forma que «no hay en Derecho español ningún espacio franco o libre de ley, en que la Administración pueda actuar con un poder ajurídico y libre (...)». El Derecho condiciona y determina, de manera positiva, la acción administrativa, la cual no es válida si no responde a una previsión normativa<sup>244</sup>. Pero esta habilitación no ha de estar contenida en una ley formal, sino que puede estar integrada en cualquier fuente del ordenamiento.

Así, la Administración es considerada como mero poder de ejecución de las disposiciones contenidas en el ordenamiento jurídico. En consecuencia, no existe ningún ámbito —ni siquiera respecto de las materias no reservadas a ley— sobre el que el poder ejecutivo pueda disponer autónomamente, sin base normativa: el Derecho administrativo no es sólo la «conditio sine qua non», sino «conditio per quam»<sup>245</sup>.

<sup>243</sup> GARCÍA MACHO, R., *Reserva de ley y potestad reglamentaria*, Ariel Derecho, Barcelona, 1988, pp. 162 y ss.

<sup>244</sup> GARCÍA DE ENTERRÍA, E., y FERNÁNDEZ, T.-R., *Curso...*, cit., T. I, pp. 428 y ss.

<sup>245</sup> MERKL, A., *Teoría general...*, cit., p. 211.

Esta postura parte de una visión de la Hacienda Pública vinculada al Derecho desde su mismo nacimiento. De esta manera, «los órganos que integran la Administración y la competencia misma de esos órganos son y existen, en suma, en tanto se instituyen por el orden jurídico, no como un facto natural desligado del Derecho»<sup>246</sup>, diferenciándose así desde el mismo comienzo de los individuos. «Y si es el Derecho —el Derecho administrativo— el que instituye los órganos y atribuye la competencia no hay términos hábiles para desconocer que la función del Derecho administrativo es la de determinar, condicionar a la Administración; no simplemente limitarla».

En el ámbito tributario, por lo tanto, la Hacienda Pública sólo podrá llevar a cabo actuaciones cuando el ordenamiento jurídico contenga una habilitación expresa en ese sentido. Respecto a las materias reservadas a ley dicha habilitación deberá contenerse en una ley formal, mientras que en el restante campo del Derecho Tributario será suficiente con que aquélla venga contemplada en cualquiera de las fuentes del ordenamiento jurídico.

B) Concedida dicha potestad, ésta habrá de desarrollarse mediante un procedimiento previsto en la ley. En concreto, el art. 105.c CE establece una reserva de ley respecto del procedimiento a través del cual deben producirse los actos administrativos. Como ya hemos analizado, también el contrato de Derecho público se inserta dentro de este procedimiento, por lo que su utilización debe estar prevista por una ley. En otro caso, la Administración deberá ejecutar sus potestades mediante actos unilaterales.

En consecuencia, una vez que la Administración tributaria goza de una potestad, ha de ejercitarla mediante el procedimiento establecido por la ley. Si ésta guarda silencio respecto a la utilización de convenios, ha de entenderse que esta forma de actuación es ilícita en el supuesto concreto, como consecuencia de la reserva de ley en la regulación del procedimiento.

En el Derecho administrativo común la exigencia del art. 105.c CE ha quedado cumplimentada, en parte, con la promulgación de la LRJAPyPAC, que en su art. 88 prevé la posibilidad de celebrar contratos de Derecho público dentro del procedimiento. Y decimos que sólo satisface parcialmente el mandato constitucional porque el art. 88 no tiene eficacia directa, sino que se remite a otras normas posteriores<sup>247</sup>.

<sup>246</sup> BALLBE, M., voz «Derecho administrativo», en *Nueva Enciclopedia Jurídica*, Seix, Tomo I, Barcelona, 1950, p. 63.

<sup>247</sup> Entre los autores que no consideran suficiente dicho precepto, teniendo en cuenta que remite la licitud de la forma contractual a las distintas normas que regulen cada concreto contrato de Derecho público, PARADA VÁZQUEZ, R., *Derecho administrativo...*, cit., I, p. 261; TABOAS BENTANACHS, M., *Finalización del procedimiento...*, cit., p. 576; GONZÁLEZ PÉREZ, J., y GONZÁLEZ NAVARRO, F., *Régimen jurídico...*, cit., p. 967; MENÉNDEZ REXACH, A., en LEGUINA VILLA, J., y SÁNCHEZ MORÓN, M., dir., *La nueva Ley de régimen jurídico...*, cit., p. 263 y ss. Este último autor, sin embargo, deja fuera de esta necesidad los convenios de trámite no vinculantes debido al servicio que prestan al principio de eficacia y al nulo riesgo que suponen para la legalidad pues no predeterminan el contenido del acto. Por último, SÁNCHEZ MORÓN, M., *La apertura del procedimiento administrativo...*, cit., p. 14.

La aplicación en el procedimiento tributario de la previsión de la LRJAPyPAC es dudosa, debido a la exclusión contenida en la Disposición Adicional 5.ª de la LRJAPyPAC, según la cual «los procedimientos administrativos en materia tributaria y, en particular, los procedimientos de gestión, liquidación, comprobación, investigación y recaudación de los diferentes tributos se regirán por su normativa específica y, subsidiariamente, por las disposiciones de esta Ley»<sup>248</sup>. En nuestra opinión, y tal como mantiene AGULLO AGÜERO<sup>249</sup>, el art. 88 (y el 107) es plenamente vigente en el procedimiento tributario, como con-secuencia del vacío normativo que existe respecto a la materia regulada por aquel precepto, que provoca que resulten de aplicación las disposiciones subsidiarias.

Por el contrario, opinan que el art. 88 Ley 30/92 satisface el principio de legalidad, teniendo una eficacia directa, sin ser necesarias posteriores habilitaciones para que la Administración pueda actuar mediante contratos, DELGADO PIQUERAS, F., *Terminación convencional...*, cit., p. 187, según el cual «la alusión “a la disposición que lo regule” no implica necesariamente diferir su eficacia, sino más bien dejar abierta a esa disposición especial la posibilidad de adecuar de manera variable en cada ámbito sectorial el carácter vinculante, alcance, efectos y régimen jurídico». Y argumenta en su favor el rechazo que se produjo a la enmienda n.º 494 presentada por el Grupo Popular que establecía una prohibición de contratar salvo en los casos previstos por el ordenamiento (BOC Senado, Serie II, n.º 85 c) de 16 de septiembre de 1992, p. 144). En el mismo sentido, ASÍS ROIG, A. DE, Disposiciones generales sobre los procedimientos administrativos, en AA.VV., *Comentarios a la Ley de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común*, Comunidad de Madrid, Consejería de Hacienda, Madrid, 1993, pp. 205 y 206, aunque reconoce que dicha postura es discutible.

<sup>248</sup> En opinión de PAREJO ALFONSO, L., Objeto y ámbito de aplicación de la Ley de Régimen Jurídico..., cit., p. 33, la reducción del procedimiento administrativo regulado en la LRJAPyPAC a la categoría de subsidiario respecto al procedimiento tributario (así como de los procedimientos para la imposición de sanciones en el orden social y para la extensión de actas de liquidación de cuotas de la Seguridad Social) constituye un contrasentido, pues aquella regulación debería ser «un mínimo institucional común» para todos los procedimientos. En efecto, la LRJAPyPAC debería responder a la exigencia contenida en el art. 149.1.18 CE respecto a la existencia de un procedimiento administrativo común, definido como «el conjunto de los principios, técnicas y preceptos de obligado acatamiento por todas las Administraciones públicas», en palabras de LÓPEZ MENUÑO, F., «Los principios generales del procedimiento administrativo», *RAP*, 1992, pp. 19 y ss. Sobre esta base, expone PONT MESTRES, M., Una aproximación a modo de introducción acerca de la significación de la Ley 30/92 en el marco de los procedimientos tributarios, en PONT MESTRES, M., coord., *Incidencia en los procedimientos...*, cit., pp. 27 y ss., que mientras las normas relativas al procedimiento son subsidiarias, las que hacen referencia al régimen jurídico de la Administración pública son de directa aplicación al ámbito tributario, pues sólo así se garantiza el carácter instrumental de la Administración al interés público y el respeto a las garantías. Esto es, si en un procedimiento tributario existen normas de régimen jurídico de la Administración contrarias a la LRJAPyPAC prevalecerán éstas en todo caso. Este autor cita en apoyo de su tesis la STS 22.1.1993. En concreto, serán de aplicación subsidiaria los Títulos VI y VII (procedimiento administrativo común) y directa el resto de los Títulos, exceptuando el VIII.

<sup>249</sup> AGULLO AGÜERO, A., *La introducción...*, cit., p. 184; de la misma autora, *Recursos no formales...*, cit., p. 277.

Sin embargo, y también como admite esta autora<sup>250</sup>, en la práctica la discusión carece de eficacia práctica, ya que aunque se admita la incidencia de aquel precepto en las relaciones tributarias, no tendría ningún efecto jurídico debido a su naturaleza meramente programática.

Por lo tanto, la cuestión se centra en conocer si existen habilitaciones legales que posibiliten la actuación contractual de la Administración en el seno del procedimiento tributario. La habilitación puede dirigirse en dos sentidos: o bien, estableciendo una autorización general que contemple la posibilidad de celebrar transacciones cuando concurren determinadas circunstancias; o bien, a través de habilitaciones concretas para cada supuesto.

En la primera tendencia se encuentra el Derecho Tributario norteamericano, donde el capítulo 74, Sección 7121 IRC dispone como habilitación genérica que «el Secretario o su delegado está autorizado para llegar a un acuerdo con cualquier persona en relación a sus obligaciones en relación con cualquier impuesto y para cualquier período»<sup>251</sup>. Se trata de los llamados «closing agreement», cuyo propósito se bifurca en dos sentidos: a) por una parte, en habilitar al contribuyente y a la Administración para resolver una controversia tributaria de forma definitiva en relación a cualquier período anterior a la fecha del acuerdo y pro-

<sup>250</sup> AGULLO AGÜERO, A., *La introducción...*, cit., p. 184; de la misma autora, *Recursos no formales...*, cit., p. 278.

<sup>251</sup> Véase, SALTZMAN, M. I., *IRS. Practice and procedure*, WG, Boston, 1981, pp. 9.44 y ss.; GARBIS, M. J., y otros, *Tax procedure...*, cit., pp. 147 y ss. En Derecho administrativo común norteamericano dicha autorización se encuentra en el par. 582 de la Ley sobre Resolución de Conflictos Administrativos de 1990 («Administrative Dispute Resolution Act») (traducida y comentada por DELGADO PIQUERAS, F., La «Administrative dispute...», cit.), que a diferencia de la sección 7121 IRC establece determinados límites a la potestad de transacción de la Administración: «a) Una agencia puede usar un procedimiento de resolución de conflictos para la resolución de un asunto en controversia que afecte a un programa administrativo, si las partes están de acuerdo en tal procedimiento. b) Una agencia no considerará usar un procedimiento de resolución de conflicto cuando: 1. Se requiera una resolución definitiva o interpretativa del asunto con valor de precedente, y semejante procedimiento no es probable que sea aceptado como un precedente interpretativo; 2. El asunto implique o pueda afectar a trascendentes cuestiones de política del Estado que requieran procedimientos adicionales antes de que una resolución final pueda ser tomada, y tal procedimiento probablemente no serviría para desarrollar un programa recomendado para la agencia; 3. El mantenimiento de criterios establecidos sea de especial importancia, de modo que las variaciones entre decisiones individuales no sean aumentadas y semejante procedimiento probablemente no alcanzaría coherentes resultados entre las decisiones individuales; 4. El asunto afecte significativamente a personas u organizaciones que no sean parte en el procedimiento; 5. Un expediente público completo del procedimiento sea de especial importancia, y un procedimiento de resolución de conflicto no pueda producir semejante expediente; 6. La agencia deba mantener jurisdicción continua sobre el problema, con autoridad para alterar la disposición del asunto a la luz del cambio de estructuras, y un procedimiento de resolución de conflicto interferiría con el cumplimiento por la agencia de ese requisito. c) Los medios alternativos de resolución de conflicto autorizados bajo este subcapítulo son procedimientos voluntarios que complementan y no limitan otras técnicas disponibles de la agencia de resolución de conflictos».

teger al ciudadano de una reapertura posterior de la investigación sobre la materia objeto de pacto; y b) por otro lado, concretar el tratamiento de una cuestión en años posteriores a la celebración del acuerdo.

A favor de que el legislador español adoptase esta idea puede decirse que, al igual que ocurre con los actos unilaterales, respecto a los cuales no es necesario que el ordenamiento jurídico autorice para cada toma de decisión la posibilidad de dictar un acto, también el contrato puede ser admitido con carácter general, pudiéndose utilizar desde ese momento por la Administración cuando lo considere oportuno, una vez que una norma le ha otorgado la potestad sobre la materia y concurren los presupuestos del negocio.

Sin embargo, no parece ser la postura adoptada en España, donde ya existen habilitaciones concretas. Lo que en todo caso sí convendría es que se estableciera una regla general sobre el régimen jurídico de todas las transacciones tributarias que, lógicamente, debe ser en esencia el mismo. Este análisis es realizado en un capítulo posterior del presente trabajo, donde se examinan las diferentes manifestaciones de actuaciones negociadas entre la Administración y el particular en el procedimiento.

Por el momento sólo interesa señalar dónde se contemplan habilitaciones concretas de transacciones; así, el art. 16.6 LIS (acuerdos sobre precios de transferencia), art. 11.1.d LIS (planes de amortización), art. 21.1 LIS (planes de reinversión), art. 19.2 LIS (planes sobre la imputación temporal) y arts. 52.2 LGT y 139.3 RGR (tasación pericial contradictoria).

Es importante reiterar que no se deriva de los diversos principios constitucionales prohibición alguna de utilización de la forma contractual. Por el contrario, esta actividad constituye una exigencia de los principios de eficacia y participación. La Constitución española establece, exclusivamente, la necesidad de que dicha forma de actuación se encuentre —al igual que la unilateral— contemplada en la ley (art. 105.c CE).

En conclusión, una actuación de la Administración mediante contrato puede infringir el ordenamiento jurídico de la misma manera que mediante un acto. La utilización de la forma contractual por la Administración no representa ningún peligro que el empleo del acto desconozca, pues la forma de exteriorización es neutral desde el punto de vista del principio de legalidad.



## C) LOS PRESUPUESTOS DE LA TRANSACCIÓN TRIBUTARIA

Junto a las exigencias derivadas de los principios constitucionales, la licitud de la forma transaccional requiere, asimismo, la verificación de los presupuestos propios de las transacciones. Estos son: la existencia de un litigio; la intención de las partes de eliminar este litigio, sustituyendo la situación de incertidumbre por otra incontrovertida y la realización de mutuas concesiones para alcanzar esta finalidad <sup>252</sup>.

### 1. Existencia de una relación incierta o litigio

Presupuesto de la transacción es la existencia de una controversia o litigio al que las partes quieren poner fin. Por ello, ostenta gran importancia determinar qué ha de entenderse por litigio.

Además, es justamente la incertidumbre y, en concreto, la necesidad de eliminarla para garantizar la paz jurídica, la nota que justifica la ausencia de incidencia del principio de legalidad respecto al contenido de las transacciones. Esto las diferencia del resto de contratos de Derecho público, cuyo contenido se encuentra totalmente sujeto al ordenamiento jurídico de forma que la Administración sólo puede realizar las prestaciones previstas en la ley: éste es el supuesto de los convenios de colaboración por los cuales un Municipio se obliga a eximir o reducir la deuda tributaria de una empresa si se establece en su demarcación territorial; sólo cuando esta prestación esté prevista por el ordenamiento jurídico podrá realizarse. Por el contrario, la prestación a la que la Hacienda Pública se compromete en las transacciones no se atiene a ninguna previsión normativa concreta pues responde a una situación de incertidumbre que se trata de solucionar a través del convenio.

<sup>252</sup> En este sentido, SsTS 8-3-1962, 26-4-1963, 6-11-1965, 29-4-1966, 10-6-1968 y 26-6-1969. Dictámenes del Consejo de Estado de 14-2-1963, 11-3-1976, 14-7-1977, 24-5-1978, 22-3-1979, 23-12-1980, 23-4-1981, 16-7-1981, 24-7-1982, 7-7-1983, 3-11-1988, 28-4-1988, 31-5-1990 y 9-7-1992. Entre los autores, MORENO TORRES, J.L., «Los convenios...», *cit.*, p. 7; PAREJO ALFONSO, L., *Eficacia...*, *cit.*, pp. 181 y 182; AGULLO AGÜERO, A., *La introducción...*, *cit.*, pp. 185 y 186; RAMALLO MASSANET, J., *La eficacia de la voluntad...*, *cit.*, p. 223; ZORNOZA PÉREZ, J. J., *¿Qué podemos aprender...*, *cit.*, pp. 171 y ss.; SERRANO ANTÓN, F., *La terminación...*, *cit.*, p. 85. En la doctrina civil, entre otros muchos, RUGGIERO, R. de, *Instituciones de Derecho civil*, vol. II, R. Serrano Suñer y J. Santa-Cruz Teijeiro, tr., Ed. Reus, Madrid, 1931, p. 618; CASTAN TOBEÑAS, J., *Derecho civil...*, *cit.*, pp. 772 y ss.; ENNECCERUS, L., *Derecho de obligaciones*, vol. II, 2.<sup>a</sup> parte, Bosch, Barcelona, 1966, pp. 849 y ss.; OGAYAR Y AYLLON, T., Comentario a los arts. 1809 a 1821 del Código civil, en ALBALADEJO GARCÍA, M., dir., *Comentarios al Código civil y compilaciones forales*, Ed. Revista de Derecho privado, Madrid, 1983, pp. 3 y ss.; ALBALADEJO GARCÍA, M., *Derecho civil...*, *cit.*, p. 437; PELAEZ, F. J., *La transacción...*, *cit.*, p. 6. En Italia, GARGIULO, U., *Il concordato...*, *cit.*, p. 151. Y, por último, en Francia es resaltable el Dictamen del Consejo de Estado francés, *Régles autrement les conflicts...*, *cit.*, pp. 51 y ss.

Como explica RAMALLO MASSANET <sup>253</sup>, «es ante esa incertidumbre, pues, ante la que la voluntad de las partes —que están en pie de igualdad en la relación obligacional— podría producir efectos despejando dicha incertidumbre y, además, evitando conflictos ulteriores. En última instancia, que la incertidumbre sobre un elemento de la obligación se despeje sin necesidad de acudir a un conflicto - recurso- y que la resolución de esa incertidumbre pueda producirse por el acuerdo entre las partes dando eficacia a la voluntad concorde de las mismas».

El Código civil define la transacción como el contrato por el cual las partes, dando, prometiendo o reteniendo cada uno alguna cosa, evitan la provocación de un pleito o ponen fin al que ya habían iniciado (art. 1.809).

El contrato de transacción sólo podrá emplearse, por lo tanto, para dirimir una situación incierta <sup>254</sup>, que acarrea la posibilidad de un litigio («temor litis»).

El litigio ha sido definido por CARNELUTTI como el conflicto de intereses cualificado por la pretensión de uno de los interesados y la resistencia de otro <sup>255</sup>, o bien, en una formulación más extensa, como «el conflicto jurídicamente trascendente, que constituya el punto de partida o causa determinante de un proceso, de una autocomposición o de una autodefensa» <sup>256</sup>.

Es importante destacar que no es suficiente, como presupuesto legitimador de la transacción, el mero conflicto de intereses, sino que este conflicto ha de versar sobre la tutela jurídica de los intereses de cada interviniente, en el sentido de que éstos fundamente su pretensión jurídicamente. Es decir, cada sujeto interviniente debe buscar la tutela jurídica, fundamentando su pretensión en el ordenamiento jurídico <sup>257</sup>. Como explica de forma gráfica Díez-PICAZO <sup>258</sup>, el litigio abarca un doble conflicto: a) un conflicto de intereses y b) un conflicto sobre la tutela jurídica de estos mismos intereses.

Sin embargo, esta situación de controversia en las transacciones ha sido interpretada de diferente forma en la doctrina y en la jurisprudencia.

<sup>253</sup> RAMALLO MASSANET, J., La eficacia de la voluntad de las partes..., *cit.*, p. 223.

<sup>254</sup> El Consejo de Estado ha rechazado la existencia de transacciones debido a la ausencia de incertidumbre en la relación jurídica (Dictámenes de 24-5-1978, de 23-4-81, de 4-3-1982, de 3-11-1988, de 28-4-1988 y de 9-7-1992).

<sup>255</sup> CARNELUTTI, F., *Sistema de Derecho procesal...*, *cit.*, pp. 4 y ss.

<sup>256</sup> ALCALÁ-ZAMORA, N., *Proceso, autocomposición...*, *cit.*, p. 17.

<sup>257</sup> Díez-PICAZO Y PONCE DE LEÓN, L., y GULLÓN BALLESTEROS, A., *Sistema...*, *cit.*, vol. II, p. 501, describen la diferencia entre las situaciones de conflicto de intereses y de litigio con un ejemplo muy expresivo: «Si A y B disienten acerca del precio de una cosa, estamos ante un conflicto de intereses simple. Pero si A, comprador, estima que no ha de pagar intereses por encima de un determinado tipo porque así lo dice el contrato, y B entiende que debe pagarlos porque su derecho se apoya precisamente en el contrato que A ha interpretado mal, estamos ante una controversia jurídica, porque cada parte pretende una determinada tutela jurídica para su interés en no pagar o en cobrar.»

<sup>258</sup> Díez PICAZO Y PONCE DE LEÓN, L., *El arbitrio de un tercero en los negocios jurídicos*, Bosch, Barcelona, 1957, p. 93.



Así, algunos autores han visto en la causa de estos negocios la existencia de una «res dubia»<sup>259</sup>, es decir, una situación de inseguridad por parte de los contrayentes acerca de la certeza de sus alegaciones respecto a las circunstancias fácticas o a la regulación jurídica.

Frente a esta tesis, parte de la doctrina radica la causa en la composición de la litis (teoría de la «res litigiosa»). Es la propia controversia la que provoca la incertidumbre, de modo que no se requiere la duda de las partes respecto a sus pretensiones. Aquéllas pueden tener la certeza absoluta de la corrección jurídica o fáctica de sus alegaciones y, sin embargo, acudir a la transacción, es decir, a la fijación de una situación incontrovertida. Así, la inseguridad requerida nace del choque de pretensiones<sup>260</sup>. Esta es la postura adoptada por el Código civil español. En este sentido, la STS 3-5-1958 afirma que constituye característica de la transacción «poner fin a la incertidumbre sobre la relación jurídica (...), la transacción versa sobre una cuestión dudosa, lo que ha de entenderse no por el valor racional de la duda, sino por su valor real nacido de la contradicción de juicio de las partes». Es decir, la situación incierta se encuentra generada por el conflicto entre los intervinientes, pero no se requiere que cada pretensión en sí sea dudosa.

<sup>259</sup> Véase la exposición que de estas ideas realiza GULLÓN BALLESTEROS, A., *La transacción...*, cit., pp. 8 y ss. Por otra parte, dentro de la tesis de la «res dubia», CARNELUTTI planteó una teoría que se aparta de sus premisas, pues relaciona la «res dubia» con una relación jurídica incierta en vez de con una controversia, pues en su opinión la transacción se realiza en una fase previa a la controversia, en la que existe una mera relación incierta. En contra de esta postura ha opuesto GULLÓN su artificiosidad.

<sup>260</sup> DÍEZ-PICAZO Y PONCE DE LEÓN, L., *El arbitrio...*, cit., p. 93; GULLÓN BALLESTEROS, A., *La transacción...*, cit., p. 29; BARBERO, D., *Sistema del Derecho...*, cit., pp. 551 y ss.; ALBALADEJO GARCÍA, M., *Derecho civil...*, cit., p. 437. Este último autor expresa que «lo único que realmente importa es que se trata de una relación controvertida, y que lo de ser dudosa sólo importa en cuanto da pie a la controversia». La diferencia fundamental entre la tesis de la «res dubia» y la de la «res litigiosa» reside en los efectos que se derivan de las transacciones basadas en alegaciones que una o ambas partes saben erróneas e infundadas (*litis temeraria*). Para los autores que defienden la necesidad de una duda —ya sea objetiva o subjetiva— por parte de los intervinientes respecto a la certeza de sus pretensiones, la ausencia de dicha duda (el convencimiento de la injustificabilidad de su pretensión) elimina la causa del negocio jurídico de fijación. Por el contrario, para la doctrina que radica la causa en el conflicto surgido por la contraposición de alegaciones, la certeza jurídica de las partes respecto a la ausencia de fundamentación de sus pretensiones constituye un vicio del consentimiento (*litis temeraria*). También se manifiestan discrepancias, según la tesis que se adopte, respecto de la transacción efectuada sobre pleito decidido por sentencia firme (art. 1819 Cc), o las realizadas con posterioridad a una transacción. Para la doctrina de la «res dubia» en ambos casos falta la causa. Mientras que para los otros lo que existe es un vicio del consentimiento, un error: se cree que la situación es litigiosa cuando en realidad no lo es. Esto provocaría la anulabilidad de la transacción, pero no su nulidad, pues existe «causa transigendi»: las partes transigen en la creencia —errónea— de que existe un conflicto entre ellas. Véase, PELAEZ, F. J., *La transacción...*, cit., pp. 23 y 41, según el cual, «las partes como consecuencia de la pretensión de una y la oposición de la otra entran en conflicto (controversia) surgiendo una incertidumbre a raíz de sus posturas enfrentadas. Esta es la única incertidumbre que contempla nuestro ordenamiento independientemente de que la relación controvertida sea dudosa o no».

Sin embargo, en el Derecho público, la limitación que, debido a los principios de legalidad, de igualdad y de investigación, sufre el poder dispositivo de la Administración en sus relaciones jurídico-públicas, hace imperar la tesis de la «res dubia». No es suficiente con que las partes reclamen la tutela jurídica sobre sus pretensiones contrapuestas, sino que los mismos contratantes han de padecer una inseguridad real acerca de la corrección de sus posiciones.

Esta situación queda muy bien reflejada en Derecho alemán, donde el par. 779 del Código civil (BGB) expresa que la transacción puede recaer sobre una polémica o una incertidumbre («der Streit oder die Ungewissheit der Parteien über ein Rechtsverhältnis») de las partes sobre una relación jurídica. Hasta tal punto el legislador civil germano se aleja de la tesis de la «res dubia» que equipara la incertidumbre sobre la relación jurídica a la circunstancia de que sea insegura la efectividad de una pretensión («wenn die Verwirklichung einer Anspruchs unsicher ist») <sup>261</sup>.

Frente a esta clara regulación en el ámbito privado, el par.55 de la Ley alemana de procedimiento administrativo (VerwVerfG) (precepto regulador de las transacciones en el Derecho público) menciona exclusivamente la eliminación de la incertidumbre como base legitimadora de una transacción entre la Administración y el ciudadano cuando concorra una incertidumbre (bestehende Ungewissheit), sin hacer referencia a la mera existencia de una polémica entre ellos.

En el mismo sentido, el Derecho Tributario norteamericano también establece como presupuesto ineludible del pacto entre la Hacienda Pública y el contribuyente que este último demuestre la existencia de una incertidumbre en los hechos o en la ley aplicable <sup>262</sup>.

Por lo tanto, requisito constitutivo de la transacción es que se produzca un conflicto entre los intervinientes sobre la tutela jurídica de sus intereses, esto es, un litigio. La exigencia de esta nota lleva a negar naturaleza transaccional a los convenios concursales, cuya aplicación en el Derecho Tributario recoge el art. 129.4 LGT. En efecto, es característica común de dichos acuerdos concursales la ausencia de un verdadero litigio, en el sentido de que entre el deudor y el acreedor no se plantea ningún conflicto sobre la relación jurídica por el que cada uno exija la protección de su respectiva posición. Por el contrario, los intervinientes en el convenio concursal buscan un beneficio común. Tanto los acreedores como el deudor conocen con exactitud la cuantía de la deuda, pero también saben que éste no puede pagarla en su totalidad en los plazos fijados; por lo que se llega a una solución concertada sobre la forma de pago y/o la cuantía.

<sup>261</sup> Por ejemplo, se tienen dudas sobre la obtención de la reclamación debido a dificultades de prueba, a una jurisprudencia vacilante o a la inseguridad en la ejecución de la pretensión. REBMANN, K. y SACKER, J., *Münchener Kommentar...*, cit., p. 1077.

<sup>262</sup> Según expone SERRANO ANTÓN, F., *La terminación...*, cit., p. 54.

Junto a este presupuesto de litigio, cuando la transacción se realiza en el marco de las relaciones tributarias se añade como requisito que la Hacienda Pública y el obligado tributario ostenten una incertidumbre respecto a la certeza de sus propias pretensiones <sup>263</sup>.

Frente a la opinión de algunos autores, que han rechazado la posibilidad de que el particular sufra una duda respecto a su situación tributaria <sup>264</sup>, debe afirmarse que aunque el ciudadano se haya percatado con exactitud de la realización del hecho generador de la obligación tributaria, puede sufrir vacilaciones respecto a la valoración exacta de algún elemento de aquel presupuesto <sup>265</sup>.

La existencia de tales inseguridades es muy frecuente en la aplicación del Derecho Tributario y se presentan en relación al esclarecimiento de los hechos, a su calificación y valoración o a la aplicación de las consecuencias jurídicas previstas en la norma. La cada vez mayor complejidad de las situaciones fácticas con relevancia tributaria y de las propias normas desemboca en la imposibilidad en muchos casos de tener un conocimiento certero de los elementos de hecho y de derecho del presupuesto de hecho.

Si falta el conflicto jurídico entre las partes o éstas están seguras acerca de la certeza de sus respectivas posiciones, el contrato que lleven a cabo no será una auténtica transacción, por lo que el enjuiciamiento de la licitud de su contenido no se realizará mediante los criterios propios de la transacción, sino del resto de los contratos de Derecho público, que como estudiaremos posteriormente se encuentran sujetos al principio de legalidad. En este sentido se pronuncia el Informe de la Intervención General del Estado de 17.11.1995, en el que se examina el proyecto de Real Decreto por el que se aprueba la formalización de un acuerdo transaccional entre la Hacienda Pública estatal y la Cruz Roja española. La Intervención rechaza la consideración de este negocio como una transacción debido a la ausencia de controversia entre las partes en torno a la existencia o a la cuantía del crédito tributario de que era deudora la Cruz Roja <sup>266</sup>. En efecto, ambas partes se habían limitado a pactar los bienes con los que la institución benéfica resolvía el pago de la obligación tributaria <sup>267</sup>, por lo que el Informe se pronuncia en los siguientes términos:

«De todo lo anterior parece deducirse únicamente la existencia de un crédito tributario de la Hacienda Pública Estatal frente a la Cruz Roja Española, sin que exista ningún tipo de controversia entre ambas partes en torno a dicha cuestión, ni en lo que se refiere a la propia existencia de la deuda, ni en lo concerniente a su cuantía, por lo que, a juicio de este Centro fiscal no concurre en el supuesto contemplado una relación jurídica dudosa o controvertida que se pretenda eliminar a través del acuerdo transaccional.

Por el contrario, a juicio de este Centro fiscal, más parece que el negocio jurídico va dirigido a una dación en pago de deuda, e incluso podría ir dirigido, en parte, a una condonación de deuda, teniendo en cuenta que la tasación de los inmuebles —efectuada únicamente por empresas independientes a instancias de la Cruz Roja Española— no cuantifica claramente el valor de los mismos, como se pone de manifiesto en la Memoria al señalar que «arrojan un valor total que oscila entre 935.825.832 pesetas y 1.536.439.341 pesetas.»

Una vez sentado lo anterior, sólo queda por destacar que no es necesaria la existencia de litigio en sentido procesal. Es suficiente la concurrencia de una situación incierta, aunque las partes no la hayan residenciado ante el juez (Dictamen del Consejo de Estado de 9-7-1992).

#### **a) Objeto de la transacción: las cuestiones de hecho y de Derecho**

La incertidumbre cuya eliminación es la causa de las transacciones puede recaer sobre cuestiones de hecho o jurídicas <sup>268</sup>. Las primeras buscan la eliminación de una duda respecto a la existencia o inexistencia de un hecho determinante para la producción de las consecuencias jurídicas previstas en la norma,

La Cruz Roja adeuda a la Hacienda Pública Estatal en concepto de cuotas, recargos y sanciones la cantidad de 1.047.685.060 pesetas más los intereses de demora que dichas deudas han devengado.

Segundo: Transacción.

1. La Hacienda Pública Estatal, transige y liquida definitiva y únicamente el pago del crédito frente a la Cruz Roja Española a que se refiere la cláusula anterior.

2. La Institución Cruz Roja Española da en pago a la Hacienda Pública Española que hace suyos los siguientes inmuebles: ...»

<sup>268</sup> SALZWEDEL, J., *Die Grenzen...*, cit., pp. 120 y 121. Así lo reconoce, igualmente, la Ley italiana de 30.11.1995, que al regular la rectificación con la conformidad del contribuyente extiende el ámbito de aplicación de esta figura a determinados aspectos de la base imponible, esto es, a la «existencia», la «estimación», la «necesidad de los gastos» y la «imputación al período impositivo». Como explica MOSCHETTI, F., Las posibilidades de acuerdo entre la Administración financiera y el contribuyente en el ordenamiento italiano, PIÑA GARRIDO, M. D., tr., en AA.VV., *Convención...*, cit., pp. 117 y ss. (también publicado como «Posibilità di accordo tra Amministrazione finanziaria e contribuyente», *il Fisco*, 1995), mientras los dos primeros elementos son cuestiones de hecho, la necesidad del gasto y la imputación al período impositivo constituyen cuestiones jurídicas. Con anterioridad, en este último país, GARGIULO, U., *Il concordato...*, cit., p. 151.

<sup>263</sup> GARGIULO, U., *Il concordato...*, cit., pp. 151 y ss.

<sup>264</sup> CADALBERT, «Il concordato fiscale», *Foro Lomb.*, 1939, p. 173 (citado por GARGIULO, U., *Il concordato...*, cit., p. 153, n.18).

<sup>265</sup> GARGIULO, U., *Il concordato...*, cit., p. 153.

<sup>266</sup> En el mismo sentido se manifiesta la Intervención General de la Administración del Estado en su Dictamen de 17-10-1995, en relación a una supuesta transacción que querían celebrar el Estado, la Caja Rural de Jaen y las Cajas Rurales integrantes del Consorcio Nacional de Cajas Rurales.

<sup>267</sup> En concreto, el Proyecto de Real Decreto disponía en su art. 1: «Se autoriza a la formalización de un Convenio extrajudicial entre la Hacienda Pública Estatal de una parte y la Cruz Roja Española de otra, que contenga las siguientes cláusulas:

Primero: Reconocimiento de crédito.

esto es, la fijación del crédito tributario. Mediante la transacción sobre cuestiones jurídicas la controversia se plantea en relación a la configuración jurídica del presupuesto de hecho <sup>269</sup>.

Sin embargo, la delimitación entre los conceptos «cuestión de hecho» y «cuestión de derecho» no es clara. Una definición de los primeros podría consistir en «acontecimientos externos o internos, que son o fueron perceptibles» <sup>270</sup> o, como expresa LARENZ <sup>271</sup>, «todo lo que tiene un lugar determinado en el tiempo». Por lo tanto, la cuestión fáctica se enclava dentro del supuesto acontecido. Por su parte, las cuestiones de Derecho se definen como la valoración y clasificación de lo acontecido conforme a criterios del orden jurídico <sup>272</sup>; su ubicación se encuentra dentro de la operación de subsunción de los hechos realizados y descubiertos.

En este sentido, es importante dejar constancia de la clarificadora tesis de ALBIÑANA GARCÍA QUINTANA <sup>273</sup>. Según expone dicho autor, la actividad de la Hacienda Pública en los procedimientos de gestión se bifurca en la constatación del supuesto de hecho y en la aplicación de la norma. Esta última fase se manifiesta, claramente, como una actividad jurídica, sin presentar matices que la diferencien de la aplicación del resto del ordenamiento jurídico. Mayores problemas plantea la constatación del supuesto de hecho, en sus tres dimensiones: a) comprobación de su existencia y dimensión; b) valoración de sus elementos integrantes, y c) calificación a efectos de aplicación de la norma. Por lo que respecta a la comprobación, se trata de una cuestión de hecho, consistente en «constatar la existencia del elemento o de los elementos que integren aquél (el supuesto de hecho) así como de verificar el número, medida, peso, de los objetos mate-

<sup>269</sup> Junto a estas dos formas, algunos autores alemanes plantean la existencia de otro tipo de transacción, la llamada «transacción sobre las cuestiones jurídicas condicionada a los hechos» («tatsachenbedingte Rechtsvergleich»); en este sentido, STEINHOFF, «Der Vergleich im Sozialversicherungsrecht», JZ, 1936, p. 972, y MELLWITZ, A., Comentario a la Sentencia del BVerwG de 28-3-1962, DVBl, 1962, p. 603. Sin embargo, a esta tesis opone SCHIMPF, C., *Der verwaltungsrechtliche...*, cit., p. 89, que no se trata más que de un supuesto de transacción sobre los hechos, caracterizada por una motivación —eliminar las consecuencias indeseadas que tendría la aplicación de las reglas de la carga de prueba— que, en realidad, afecta a todas las transacciones cuyo objeto son las cuestiones fácticas. En el mismo sentido, BEINHARDT, G., «Der öffentlich-rechtliche Vertrag im deutschen und französischen Recht», *VerwArch*, 55, 1964, pp. 299 y ss.; SCHRÖDER, J., *Der Prozessvergleich in den verwaltungsgerichtlichen Verfahrensarten*, Duncker&Humblot, Berlín, 1971, pp. 92 y ss.

<sup>270</sup> ULE, C. H., *Verwaltungsprozessrecht*, C.H.Beck'sche Verlagsbuchhandlung, Munich, 1971, p. 196.

<sup>271</sup> LARENZ, K., *Lehrbuch...*, cit., p. 196. Véase, igualmente, ROSENBERG, L., *Zivilprozessrecht*, C.H.Beck'sche Verlagsbuchhandlung, Munich, 1993, pp. 645 y ss.

<sup>272</sup> LARENZ, K., *Lehrbuch...*, cit., p. 197.

<sup>273</sup> ALBIÑANA GARCÍA-QUINTANA, C., Los problemas de hecho en la aplicación de los impuestos. Estudio preliminar a la obra de N. CARRAL LARRAURI, y ARIAS VELASCO, J., *Manual de Procedimientos tributarios*, Santillana, Madrid, 1967, pp. XVI y ss.

riales constitutivos del mismo (...). Tampoco cabe duda de que los errores cometidos en esta tarea son “materiales” o “de hecho”, pues versa sobre supuestos de hecho y se desarrolla según unidades métricas aplicadas a cosas o bienes susceptibles de ser pesados, medidos o contados» (p. XVII). En cuanto a la valoración de los elementos integrantes (art. 52.1 LGT), se trata de una «materia reglada en cuanto la Ley establece los medios de valoración» (p. XVIII). Por fin, la calificación del supuesto de hecho es la actividad que presenta mayores problemas, aunque en opinión de ALBIÑANA GARCÍA-QUINTANA es una cuestión de hecho, porque mediante su realización no se interpreta la norma, no se atribuye sentido a la normativa que debe ser aplicada, sino que se trata de una operación previa a la aplicación de la ley. Ello no obstante, «es cierto que la calificación o valoración cualitativa del supuesto de hecho y la interpretación de la norma son tareas interrelacionadas y que se insertan en la aplicación de la Ley, pero se trata de operaciones distintas que importa diferenciar teórica y positivamente (...). Ha de aceptarse que la determinación de cualquier hecho real en un proceso de aplicación de la norma, ha de estar orientada por la contextura del supuesto de hecho previsto en la propia norma. La adecuación “hecho real” a “hecho normativo” exige manipular en el supuesto de hecho que en cada caso ofrezca la realidad. No cabe duda que esta manipulación ha de estar dirigida o determinada por los elementos o circunstancias integrantes del presupuesto legal. Pero al abocetar “hecho real” no deja de consumarse una operación fáctica» (pp. XIX y XX).

Como decíamos, la dificultad de diferenciar entre las cuestiones de hecho y las de derecho es todavía mayor en el ámbito tributario, dentro del cual se muestra claramente en la valoración de los hechos imponibles donde la fijación de los hechos y la aplicación del Derecho se entremezclan <sup>274</sup>. Este es el caso de los gastos deducibles, respecto a los cuales constituye una cuestión fáctica su existencia o su cotización y una cuestión jurídica su consideración como partida deducible <sup>275</sup>. También se aprecia la interconexión entre ambas cuestiones en los supuestos de calificación; así, por ejemplo, la determinación de un comerciante como minorista a efectos de su inclusión en el régimen especial del recargo de equivalencia, que se realiza mediante mecanismos de calificación jurídica <sup>276</sup>.

La Sentencia del BFH 11-12-1984 <sup>277</sup>, basándose en la separación temporal existente entre la investigación de los hechos y la aplicación del Derecho, man-

<sup>274</sup> Así lo puso de relieve, en relación a la actividad de los Jurados tributarios, PALAO TABOADA, C., «Declaración de incompetencia...», cit., p. 653. La diferenciación entre cuestiones de hecho y jurídicas en relación a estos órganos era importante, porque los acuerdos que recayeran sobre las primeras no eran recurribles, mientras que los que se hubieran extendido a elementos de Derecho sí lo eran. Como explica PALAO TABOADA, «estimar un elemento relevante a efectos de la liquidación del tributo es una actividad que no puede reducirse a una simple constatación de hechos, sino que en ella las consideraciones fácticas y jurídicas son inseparables».

<sup>275</sup> SEER, R., Contratos, transacciones..., cit., p. 143; ZORNOZA PÉREZ, J. J., ¿Qué podemos aprender..., cit., pp. 173 y 174.

<sup>276</sup> Contestación a consulta de 2-2-1995, en CT, n.º 76, 1995, p. 163.

<sup>277</sup> BStBl.1985 II, pp. 354 y ss.

tuvo la diversa influencia que ambos aspectos representan para el crédito tributario. Sobre esta premisa, declara contrarias al principio de legalidad y, en consecuencia, ilícitas las transacciones sobre la interpretación del Derecho, por la incidencia que tienen respecto al crédito tributario. Por el contrario, en su criterio estos mismos negocios respecto de los hechos sí son lícitos, ya que no constituyen ninguna afectación para el crédito tributario<sup>278</sup>.

Sin embargo, en nuestra opinión, no tiene sentido la diferenciación entre la licitud de los contratos relativos a cuestiones fácticas y a jurídicas basada en la diversa afección al crédito tributario. La relación jurídico-tributaria se encuentra condicionada de la misma manera por las modificaciones sobre el Derecho que por las variaciones sobre los hechos, pues nace cuando se realice el presupuesto de hecho previsto en la norma (art. 28 LGT). De ello se deriva que cualquier transacción sobre el supuesto de hecho produce efectos necesariamente sobre la existencia y la cantidad del tributo, y se proyecta sobre el crédito tributario<sup>279</sup>.

Además, no tendría ningún sentido una transacción sobre cuestiones fácticas controvertidas cuya modificación no alterara el crédito tributario. Si la pretensión tributaria permanece intacta la regulación convencional sería superflua y sólo conllevaría un gasto innecesario de tiempo y trabajo.

No sólo resulta criticable la distinción establecida por el BFH entre las cuestiones fácticas y jurídicas según su influencia en el crédito tributario, sino que también es errónea la propia premisa en la que se basa de separación temporal entre investigación de los hechos y aplicación del Derecho. La irrealidad de dicho planteamiento se refleja, por ejemplo, en el hecho de que el inspector de Hacienda en el curso de una inspección selecciona de entre todos los elementos del supuesto de hecho exclusivamente aquéllos que pueden ser relevantes para la imposición.

Por otro lado, se alega la imposibilidad de separar ambos ámbitos, pues una incertidumbre sobre los hechos implica necesariamente una incertidumbre «secundaria» respecto a las cuestiones jurídicas e, igualmente, la transacción sobre las circunstancias de hecho influirá necesariamente sobre la aplicación del

<sup>278</sup> Esta Sentencia se enmarca, en este punto, en la jurisprudencia general del BFH (Véase 25-2-1925-RFHE 16, 1.3; 20-10-1925-RFHE 18,92,94,95; 12-7-1963-BStBl II 1963, 794; 5-10-1990 (BStBl 1991, p. 45); y 6-2-1991 (DSrR 1991, 1047). Muchos autores alemanes apoyan esta tesis, como BLUMENSTEIN, E., «Das Verständigungsprinzip in der Steuerveranlagung», *Archiv für schweizerisches Abgaberecht*, 17, 1948/49, p. 10. En la Sentencia de 11-1-1963 (BStBl III 1963, 180), el BFH admitió, sin embargo, la licitud de las transacciones sobre cuestiones jurídicas.

Un supuesto en el que el BFH (BFHE 62,230) contempla una transacción sobre cuestiones fácticas es el siguiente: La valoración y la amortización de un patrimonio empresarial era incierta. La autoridad financiera reconoció la valoración realizada por el contribuyente, mientras éste admitió una prórroga de aquella amortización.

<sup>279</sup> GROSSE, T., «Die Schlussbesprechung...», *cit.*, p. 58; MILANTZ, J. E., «Die tatsächliche Verständigung im Steuerrecht», *INF*, 13/1986, pp. 302 y ss.; EICH, A., *Die tatsächliche...», cit.*, p. 21; WIESE, T., «Die Bindungswirkung der tatsächlichen Verständigung», *BB*, 1994, p. 33.

Derecho<sup>280</sup>. BÜHLER y SAUER<sup>281</sup> matizan, por todo ello, que la diferencia entre «cuestión de hecho» y «cuestión de derecho» se reduce a una diferencia entre estimación fáctica y jurídica de los hechos. Enunciando de una forma simplificada el complejo problema puede mantenerse que a las cuestiones fácticas pertenece cada decisión que responda a la pregunta «¿qué ocurrió?», mientras a las cuestiones de Derecho las que se relacionen con el interrogante «¿qué establece el ordenamiento jurídico a ese respecto?».

En el mismo sentido, SCHICK<sup>282</sup> mantiene el carácter jurídico de todas las cuestiones, pudiendo diferenciarse sólo entre las cuestiones jurídicas que tienen en primer plano la interpretación de la ley y las cuestiones jurídicas que tienen en primer plano la investigación del supuesto de hecho.

### b) Objetividad de la incertidumbre

La limitación del poder dispositivo de la Administración derivada de los principios de oficialidad, igualdad, seguridad jurídica e investigación no sólo provoca la exigencia de que el litigio causa de la transacción sea una verdadera situación de duda de las partes acerca de sus alegaciones, sino que tal incertidumbre ha de ser objetiva.

En este sentido, el Consejo de Estado ha manifestado, en su Dictamen de 3-11-1988, que «el desasosiego y la inquietud del interesado no provocan, por sí solos, que la relación jurídica de que se ha venido hablando quede afectada, ya que ésta debe juzgarse y decidirse a la luz de la estructura objetiva de la relación en cuestión (...), y no en función de la particular posición e intereses subjetivos de las partes por ella afectadas».

La objetividad de la transacción sólo es exigible cuando recaiga sobre una cuestión fáctica que no se encuentre en un ámbito de fijación o sobre una cuestión jurídica sometida a derecho imperativo. Si la cuestión que se intenta aclarar está ubicada dentro de un ámbito de fijación (cuestión fáctica) o de discrecionalidad (cuestión jurídica) de la Hacienda Pública, la incertidumbre podrá ser meramente subjetiva, debido al menor peligro que las transacciones representan en estos supuestos para los principios de investigación y legalidad respectivamente. En efecto, si el ordenamiento jurídico le otorga a la Administración tributaria poder de fijación o discrecionalidad respecto a una cuestión, no supone

<sup>280</sup> En este sentido, GARGIULO, U., *Il concordato...*, *cit.*, p. 152; BLUMENSTEIN, E., «Das Verständigungsprinzip...», *cit.*, p. 3; GRÖSSE, «Die Schlussbesprechung...», *cit.*, p. 58; SONTHEIMER, J., *Der verwaltungsrechtliche...*, *cit.*, pp. 120 y 121; OBERMAYER, K., *Kommentar zum...*, *cit.*, pp. 834 y 935; DUSS, M., «Zwischen Norm und Sachverhalt», *ASA*, 1990/91, p. 76; EICH, A., *Die tatsächliche...*, *cit.*, p. 21.

<sup>281</sup> BÜHLER, E. y otros, *Die Abgrenzung der Tat- von der Rechtsfrage in der Rechtsprechung des Reichsfinanzhofs*, Siegburg, 1937, pp. 21 y ss.

<sup>282</sup> SCHICK, W., *Vergleiche und sonstige...*, *cit.*, p. 33.

ninguna diferencia respecto del principio de legalidad que aquélla decida entre las diversas opciones que la norma le ofrece unilateralmente o contando con la voluntad del obligado tributario. Eso sí, que no se requiera objetividad en la incertidumbre no significa que ésta no deba concurrir; el recurso a la transacción sólo es posible cuando exista una duda, ya recaiga sobre una cuestión reglada o discrecional, como consecuencia de la propia definición de transacción. Debido a la amplitud del campo que en el marco de las relaciones jurídico-tributarias cubre el Derecho imperativo y a la escasez de ámbitos de fijación en relación a las cuestiones de hecho, cobra mayor importancia el tratamiento de la objetividad de la incertidumbre que la mera subjetividad.

Por otra parte, la objetividad no constituye un elemento conceptual de la transacción, sino un requisito de legitimidad exigible cuando dichos contratos se produzcan sobre un objeto de Derecho público situado fuera de un ámbito de fijación (cuestiones de hecho) o integrado en un ámbito reglado (cuestiones jurídicas)<sup>283</sup>. En consecuencia, la transacción será posible siempre que los contratantes padezcan una incertidumbre subjetiva, pero sólo será lícita cuando esta duda sea objetiva.

La objetividad de la «res dubia» se traduce en la exigencia de que dicha discrepancia tenga una causa fundada racionalmente<sup>284</sup>, de forma que cualquier observador objetivo y que tenga los conocimientos requeridos a las partes en cada supuesto, no pudiera llegar a un conocimiento seguro e inequívoco. La incertidumbre meramente subjetiva se basa en la imperfección del conocimiento del Derecho o de la investigación del supuesto de hecho por parte del contratante, por lo que es evitable. Por el contrario, la incertidumbre objetiva encuentra su fundamento en la imperfección del ordenamiento jurídico o del esclarecimiento posible del supuesto de hecho; por ello, no es remediable para los contratantes en el caso concreto.

Con esta referencia, al ciudadano se le exige que su pretensión se encuentre libre de «obstinación, capricho subjetivo y opinión necia»<sup>285</sup>.

<sup>283</sup> A este respecto, SALZWEDEL, J., *Die Grenzen...*, cit., p. 194; SCHICK, W., *Vergleiche und sonstige...*, cit., p. 34; SCHIMPF, C., *Der verwaltungsrechtliche...*, cit., pp. 223 y ss.

<sup>284</sup> En este sentido, SSTS de 14-12-1898, 20-10-1954 y 3-5-1958; Dictamen del Consejo de Estado de 1.3.1989. Fuera de España, ya GIANNINI, A. D., *Instituciones...*, cit., p. 203, al explicar el concordato tributario existente en aquella época en Italia (contemplado en la Ley 5-1-1956), menciona que el legislador lo ha previsto «tan sólo respecto a aquellas situaciones de hecho -presupuesto del tributo- o a aquellas bases impositivas que, no estando por sí mismas exactamente definidas, no pueden delimitarse más que por medio de una valoración realizada con criterios empíricos o técnicos». En Alemania, MEYER-HESEMANN, W., «Die Zulässigkeit gesetzesinkongruenter verwaltungsrechtlicher Vergleichsverträge und Prozessvergleiche», *DVBt*, 1980, p. 871; MÖLLGAARD, Comentario al par. 55, en KNACK, H. J., *Verwaltungsverfahrensgesetz...*, cit., p. 518; SONTHEIMER, J., *Der verwaltungsrechtliche...*, cit., p. 26; SALZWEDEL, J., *Die Grenzen...*, cit., p. 120; SEER, R., *Verständigungen...*, cit., pp. 288 y ss.

<sup>285</sup> STELKENS, P., y otros, *Verwaltungsverfahrensgesetz...*, cit., p. 1280.

Respecto de la Hacienda Pública se reclama que haya agotado todas las posibilidades de investigación para llegar al conocimiento de la situación fáctica o jurídica exigible en cada supuesto. Sin embargo, el deber de la autoridad tributaria de conocer el supuesto de hecho y las cuestiones jurídicas no es ilimitado, sino que debe ser relacionado con el principio de proporcionalidad: en cada supuesto determinará si la continuación de la actividad unilateral en orden a esclarecer la incertidumbre provoca o no una desproporción entre el empleo de tiempo y trabajo y las posibilidades de éxito. En ningún caso se requiere un estudio experto que rebase los conocimientos que le son exigibles en cada caso concreto<sup>286</sup>.

La objetividad por parte de la Administración se concreta, por lo tanto, en la imposibilidad de salir de la incertidumbre valiéndose de sus propios medios; es decir, no le es exigible consulta a un experto o perito para solucionar la duda<sup>287</sup>.

Ya en 1976 FERREIRO LAPATZA<sup>288</sup> explicaba cómo la normativa de las actas de invitación (Real Orden de 27-3-1927) permitía la celebración de transacciones cuando existiera una situación de incertidumbre en relación a un elemento de hecho o de derecho de la obligación tributaria. Esta incertidumbre tenía que ser objetiva, es decir, «si el legislador ha llegado, después de un examen minucioso, a un grado de certeza aceptable sobre los hechos impositivos realizados no tiene nada que “proponer” al administrado (...). Pero el legislador sabe que la falta de medios personales y el gran número de casos que deben ser objeto de actuación inspectora hacen imposible un análisis meticuloso y detallado de cada uno de estos supuestos»; sobre estos casos —explicaba este autor— el ordenamiento jurídico sí permite la transacción.

Por otra parte, no basta con que una sola de las partes sufra la incertidumbre, sino que es necesario que tanto la Administración como el obligado tributario tengan dudas sobre la certeza objetiva de sus pretensiones<sup>289</sup>. En consecuencia, si el ente público considera indiscutible su posición debe decidir unilateralmente de acuerdo a esta convicción.

La objetividad de la incertidumbre garantiza que en ningún caso la Hacienda Pública utilice la negociación para ahorrarse molestias en relación a su deber de conocer el derecho e interpretarlo o en relación a su deber de investigación del supuesto de hecho. Al igual que destacamos la necesidad de tener en cuenta el principio de proporcionalidad, no hay que olvidar que la terminación convencional del procedimiento no ha de emplearse como un mecanismo para econo-

<sup>286</sup> SALZWEDEL, J., *Die Grenzen...*, cit., p. 194; ULE, C. H., y LAUBINGER, H.-W., *Verwaltungsverfahrensgesetz...*, cit., p. 280; STELKENS, P., y otros, *Verwaltungsverfahrensgesetz...*, cit., p. 1281.

<sup>287</sup> SALZWEDEL, J., *Die Grenzen...*, cit., pp. 194 y 195.

<sup>288</sup> FERREIRO LAPATZA, J. J., «Las funciones liquidadoras...», cit., pp. 424 y 425.

<sup>289</sup> Al contrario de lo que se requiere en Derecho civil. Véase REBMANN, K., y otros, *Münchener Kommentar...*, cit., comentario al par. 779, p. 1077; MÖLLGAARD, en KNACK, H. J., *Der verwaltungsverfahrensgesetz...*, cit., p. 688; BONK, H.J., en STELKENS, P., y otros, *Verwaltungsverfahrensgesetz...*, cit., p. 1279.

mizar medios en relación a la investigación del supuesto de hecho o a la subsunción de éste en la norma. El mismo principio de proporcionalidad provoca que la transacción sólo se justifique cuando la prosecución de la investigación no conduzca a ningún resultado o el alcance de éste suponga un coste desproporcionado.

La existencia de una incertidumbre objetiva debe apreciarse en el caso concreto, fijando el grado exigible a la Administración en el establecimiento del supuesto de hecho o en el esclarecimiento de la cuestión jurídica según la dificultad de la tarea y de los medios de que la autoridad disponga para cumplimentarla. Una fórmula rígida y general que sirva para enjuiciar todos los casos no es posible.

Conviene resaltar la exigencia de objetividad de la incertidumbre pues éste es, como veremos, el dato esencial que habrá de utilizarse para enjuiciar la licitud de las transacciones, tanto respecto a cuestiones de hecho como jurídicas y, por lo tanto, el único medio de garantizar que la Hacienda Pública sólo transija cuando los principios de investigación (transacción sobre los hechos) y legalidad (transacción respecto a las cuestiones jurídicas) se vean garantizados. Mediante la objetividad de la incertidumbre se encuentran cumplidas las exigencias que SAINZ DE BUJANDA<sup>290</sup> reclamaba para afirmar la licitud de los contratos de Derecho público en la fase de la liquidación, esto es, que «la verdad material tenga posibilidades de prevalecer, en la práctica, sobre la verdad formal pactada». Y ello es así porque dicha verdad material prevalece siempre, ya que sólo se recurre a una verdad formal cuando aquélla es imposible de conocer.

Sobre la base de la exigencia ineludible de incertidumbre, ha de rechazarse la calificación de un negocio jurídico como transacción cuando las partes tienen certeza sobre sus posiciones jurídicas respectivas, pero dudan del éxito de su reclamación si ésta se residencia ante los Tribunales. A este respecto, acabamos de señalar que en Derecho privado sí se admite como presupuesto de la transacción la mera polémica sobre la relación jurídica, que se equipara con la incertidumbre en relación a la obtención de la reclamación, debido, por ejemplo, a dificultades de prueba, a una jurisprudencia vacilante o a la inseguridad en la ejecución de la pretensión<sup>291</sup>. Sin embargo, en el ámbito de las relaciones jurídicas públicas ha de concurrir, necesariamente, una inseguridad en torno a la posición jurídica mantenida, lo que elimina la posibilidad de que la Administración tributaria celebre una transacción, cediendo en una postura que considera cierta en

torno a los hechos que realmente acontecieron o a una interpretación legal indiscutible, alegando que sufre dudas acerca del triunfo de dicha postura en una eventual reclamación contenciosa.

Teniendo en cuenta la anterior afirmación, consideramos errónea la tesis de la Intervención General del Servicio Jurídico del Estado (Dictamen de 25.4.1990), que amplía la posibilidad de transigir a los supuestos en que la Administración no tiene ninguna duda sobre la corrección de sus planteamientos respecto a la cuestión fáctica o jurídica, pero conoce la situación de incertidumbre que sufre el particular y es consciente de las dificultades que en un posible proceso tendría respecto a la prueba desde el punto de vista del supuesto de hecho o respecto al predominio de la interpretación jurídica por ella mantenida, debido a la existencia de decisiones jurisprudenciales divergentes. En nuestra opinión, posibilitar la transacción en tales supuestos provoca la concesión de una libertad a la Hacienda Pública para apartarse de los principios de investigación y legalidad de forma descontrolada, mediante la mera alegación de un posible fracaso judicial. En conclusión, sólo se debe permitir la transacción tributaria cuando la dificultad de la prueba o las divergentes interpretaciones jurisprudenciales aplicables al caso concreto o la ausencia de dichas interpretaciones provoque una inseguridad objetiva acerca de la corrección de la postura de ambas partes. En los demás casos, la Administración está obligada a llegar a una prueba cierta y a defender jurídicamente su postura.

### c) *La transacción sobre relaciones jurídicas futuras*

El objeto de todo contrato debe ser posible, lícito y determinado, pero no se exige que sea actual, sino que puede existir en el momento de la celebración del negocio jurídico o producirse con posterioridad. La transacción no es una excepción<sup>292</sup>.

En consecuencia, todos los contratos de Derecho público pueden tener como objeto supuestos de hecho o relaciones jurídicas futuras o posibles. Sin embargo, los derechos u obligaciones establecidos en el contrato deben basarse en un presupuesto de hecho determinado, no pudiendo comprender sólo meras hipótesis<sup>293</sup>.

La premisa de las transacciones consiste en la existencia de una incertidumbre; si la Administración logra demostrar que ésta —ya sea respecto a las cuestiones fácticas, ya sea respecto a las interpretaciones jurídicas—, se producirá en el futuro, cuando se realice el supuesto de hecho, la transacción será posible. Sin embargo, el contenido de dicho negocio jurídico debe atenerse a una preestimación razonable<sup>294</sup>. En este sentido, si, por ejemplo, la duda recae sobre la valo-

<sup>290</sup> SAINZ DE BUJANDA, F., *Hacienda...*, cit., T. IV, p. 251.

<sup>291</sup> En este punto es interesante resaltar el estudio realizado por PASTOR PRIETO, S., *Causas y costes de la litigiosidad en materia tributaria...*, cit., p. 52, sobre una muestra de Sentencias de los Tribunales contencioso-administrativos dictadas en 1992, según la cual menos de un tercio de las Sentencias fueron falladas a favor de la Hacienda Pública, frente al 50% en las que resultó vencedora tomando como referencia el conjunto de las materias. Desde la vertiente del ciudadano, el 61% de los Pronunciamientos jurisprudenciales en materia tributaria le favorecían, frente al 41% de esa índole en el resto de las Sentencias.

<sup>292</sup> Sobre la posibilidad de llevar a cabo contratos sobre objetos futuros en el ámbito civil, véase OGAYAR Y AYLLON, T., *El contrato de compromiso y la institución arbitral*, Ed. Revista de Derecho privado, Madrid, 1977, p. 38.

<sup>293</sup> BONK, H. J., en STELKENS, P., y otros, *Verwaltungsverfahrensgesetz...*, cit., p. 1247.

<sup>294</sup> SALZWEDEL, J., *Die Grenzen...*, cit., p. 208; SCHICK, W., *Vergleiche und sonstige...*, cit., p. 37.



ración de un precio de transferencia, su determinación previa pactada habrá de atenerse a criterios razonables, teniendo en cuenta el valor mínimo y máximo real de las empresas en cuestión, etc. Si no se respeta este límite, la transacción será ilícita<sup>295</sup>.

## 2. Voluntad de solucionar el litigio

La transacción ha de ser un medio para eliminar la incertidumbre sobre la cuestión fáctica o jurídica a través de una ponderación concordada de la situación controvertida<sup>296</sup>. En consecuencia, si no existe tal discrepancia, por ejemplo porque una de las partes convence a la otra de la corrección de sus argumentos, abandonando esta última su propia pretensión, no se produciría una transacción.

Es muy importante destacar esta nota, porque sólo la búsqueda de la eliminación del litigio justifica una relajación del principio de legalidad, de forma que éste opera no como «un límite rígido que es preciso respetar, sino como un respaldo a la autonomía de las partes»<sup>297</sup>.

Por ello, si la Hacienda Pública cede en su posición con una finalidad distinta a la resolución de la controversia, la actuación administrativa es ilícita en cuanto otorgue al obligado tributario una prestación no contemplada en el ordenamiento jurídico<sup>298</sup>.

En conclusión, la transacción sólo se produce en aquellos supuestos en que las contraprestaciones son el motivo de la fijación consensuada concreta de la situación incierta, de forma que si no se hubieran producido dichas contraprestaciones cada parte perseveraría en sus pretensiones<sup>299</sup>.

La mera existencia de un recurso administrativo ya basta para entender que se busca la eliminación del litigio si se lleva a cabo una negociación, según ha establecido el Consejo de Estado en su Dictamen de 6-10-1983.

<sup>295</sup> Por el contrario, algún autor niega la existencia de transacciones sobre presupuestos de hecho futuros, TRAYTER, J. M., El arbitraje en el Derecho administrativo tras la Ley de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común, en SÁNCHEZ MORÓN, M. y otros, *La apertura...*, cit., p. 45. Fuera de nuestro país, STRECK, M., «Die tatsächliche Verständigung in der Praxis», *StuW*, 1993, p. 367, quien, sin embargo, admite la extensión de los efectos vinculantes de un contrato llevado a cabo sobre un supuesto de hecho presente mientras éste se desarrolle en períodos impositivos futuros. Véase también, FG Saarland de 26-4-1989 (EFG 1989, p. 410) y FG Baden-Württemberg de 26-3-1992 (EFG 1992, p. 706).

<sup>296</sup> Dictamen del Consejo de Estado de 9-7-1992.

<sup>297</sup> Dictamen del Consejo de Estado de 1-7-1982. En contra de que el ánimo de los contratantes sea presupuesto de la transacción, GARGIULO, U., *Il concordato...*, cit., pp. 166 y 167.

<sup>298</sup> OBERMAYER, K., *Kommentar zum...*, cit., p. 838.

<sup>299</sup> BLIND, J., *Die Voraussetzungen...*, cit., p. 164.

<sup>300</sup> De este modo, la transacción constituye un entramado de reconocimiento y renuncia, cuyo nexos son las contraprestaciones. Como ya ha sido explicado en el capítulo anterior, la esencia de las transacciones reside precisamente en la existencia de contraprestaciones.

Por otro lado, la causa de la transacción es la paz jurídica, de forma que se resuelve una situación incierta mediante su fijación concordada. En cuanto este contrato verse sobre cuestiones fácticas, los intervinientes no desean aclarar lo realmente acontecido, sino convenir una situación que no puede ajustarse a la verdad material, porque ésta se desconoce. Por ello la transacción es un negocio de fijación y no de comprobación.

## 3. Reciprocidad de las concesiones

Junto a la incertidumbre y la voluntad de solucionar el litigio, las transacciones añaden como requisito a la causa de los negocios jurídicos de fijación a los que pertenecen (la eliminación del litigio) la nota de las contraprestaciones<sup>300</sup>. La causa de la transacción consiste, en definitiva, en «la composición de la litis mediante una parcial renuncia a las propias pretensiones»<sup>301</sup>, como ha recogido el art. 1809 Cc<sup>302</sup>.

Por lo tanto, elemento esencial de la transacción es la fijación de la situación litigiosa mediante el sacrificio parcial por parte de los intervinientes de sus pretensiones. Esto supone un límite a la libertad de los contratantes, ya que éstos «tienen que hallar una solución partiendo de la premisa de una reducción en sus pretensiones, o un sacrificio a cambio del reconocimiento por entero de una de ellas»<sup>303</sup>.

Así, si no existen las mutuas prestaciones, es decir, si sólo una de las partes renuncia a su pretensión o reconoce la pretensión de la otra, no existirá transacción, sino una renuncia o reconocimiento<sup>304</sup>.

<sup>301</sup> CARNELUTTI, F., «Sulla causa della transazione», *R.D.Co*, 1941, p. 575.

<sup>302</sup> El art. 1809 Cc establece como requisito de la transacción que las partes «den, prometan o retengan alguna cosa». Dicha fórmula ha de ser entendida como la exigencia de que las partes sacrifiquen sus pretensiones en la controversia.

<sup>303</sup> GULLÓN BALLESTEROS, A., La transacción, en *Tratado práctico...*, cit., p. 63.

<sup>304</sup> El Consejo de Estado español ha negado la denominación de transacciones a negocios jurídicos que la Administración le presentaba para su aprobación por considerar que les faltaba la característica esencial de la recíproca concesión (Dictamen 28-5-1978). Si sólo una de las partes cede, constituye una renuncia de derechos por su parte (Dictamen 28-5-1978). PELAEZ, F., *La transacción...*, cit., p. 50. Tal y como afirma MOXO RUANO, «Notas sobre la naturaleza...», cit., p. 678: «Si se afirma el análisis de la transacción se descubre un núcleo o protoplasma esencial y unos frecuentes, derivados filamentos —actos— de conexión. Como en la célula del tejido nervioso. El mecanismo esencial, nuclear, consiste en una renuncia a una pretensión, que produce la liberación de un derecho contrario (llamado por la técnica reconocimiento, a veces). Y por parte del titular de este derecho contrario, otra renuncia a una pretensión aneja, que produce asimismo la liberación del derecho primeramente considerado (...). Aquí se da el sinalagma genético perfecto. Sin una renuncia no se da otra». Respecto a la exigencia de contraprestaciones, véase en la doctrina alemana, VOIGT, K. von, *Auskünfte, Zusagen und Vereinbarungen im Steuerrecht*, tesis doctoral, Mainz, 1968, p. 108; ESSER/WEYERS, *Schuldrecht...*, cit., p. 365; BONK, H. J., Comentario al par. 55, en STELKENS, P., y otros, *Verwaltungsverfahrensgesetz...*, cit., pp. 1281 y ss. En Italia, GARGIULO, U., *Il concordato...*, cit., pp. 155 y ss.



Sin embargo, en opinión de RICKLI<sup>305</sup>, la exigencia de las contraprestaciones no tiene ningún significado. Según este autor, es imposible saber si éstas se han realizado porque en la mayoría de los supuestos se desconoce la posición de la que partían la Hacienda Pública y el particular, con la excepción de las transacciones que se producen dentro del proceso judicial pues ya se sabe el punto de partida de la Administración tributaria que está recogido en el acto de liquidación. En contra de este criterio, a nuestro parecer sí es posible conocer las posturas iniciales del obligado tributario y de la Administración, pues en todo caso existe una propuesta de una u otra parte, donde queda recogida aquella pretensión. Así, por ejemplo, en los planes de amortización (art. 11 LIS) y en los acuerdos previos sobre precios de transferencia (art. 16.6 LIS), el ciudadano somete una propuesta a la autoridad fiscal (arts. 5.1 y 16 RIS, respectivamente). Y, en la tasación pericial contradictoria (art. 52.2 LGT) el contribuyente se enfrenta a una valoración ya realizada por la Hacienda Pública.

La importancia de la bilateralidad de las prestaciones reside en la eficacia que suponen respecto a los fines que mediante la transacción se pretenden alcanzar. Debido a su carácter contractual, mediante este negocio jurídico se consigue una vinculación por parte de la Hacienda Pública y del ciudadano que evita el derroche de tiempo y de trabajo.

En efecto, el contrato es el único instrumento que permite una vinculación bilateral de las partes. Por ello su importancia no puede ser sustituida por conversaciones no vinculantes ni con regulaciones unilaterales por parte de la Administración.

#### a) Disponibilidad sobre las contraprestaciones

La indisponibilidad por parte de la Administración sobre el crédito tributario es el criterio más utilizado para oponerse a la licitud de las transacciones en el procedimiento fiscal. Sin embargo, éste es un problema que no atañe a la mera existencia de estos contratos (licitud de la forma), sino al contenido permitido.

La transacción requiere un poder de disposición sobre el objeto respecto al que las partes realizan sus contraprestaciones. Esto significa que la Hacienda Pública tiene que ostentar un poder dispositivo sobre el crédito tributario, pues sólo así podrá negociar sobre esta materia. Se trata, como puede apreciarse, de una cuestión relativa al contenido lícito de la transacción, en el sentido de que sólo donde la Administración disfrute de tal facultad, podrá extenderse aquel contrato. Teniendo esto en cuenta, remitimos el análisis de la crítica expuesta al apartado correspondiente a la licitud del contenido.

#### b) Requisitos de licitud de las contraprestaciones

Una vez constatada la existencia de las contraprestaciones como elemento integrante de los presupuestos de la transacción, es necesario enjuiciar su licitud.

Las contraprestaciones sólo serán conformes a Derecho cuando cumplan con los requisitos que a continuación se exponen y que no forman parte de los presupuestos de los negocios transaccionales, de forma que su ausencia no provoca la inexistencia de dicho contrato, sino su ilicitud<sup>306</sup>. En realidad, esta diferenciación no es muy relevante, pues el efecto jurídico, tanto de la ausencia de un presupuesto de la transacción como de un requisito de licitud de tales presupuestos, es la nulidad del contrato, como será estudiado en el capítulo tercero, correspondiente al régimen jurídico (epígrafe V).

#### a') Principio de equivalencia y principio de proporcionalidad

Frente a la inexistencia en Derecho civil de un mandato por el que las prestaciones hayan de ser equivalentes<sup>307</sup>, en el ámbito jurídico-público el principio de equivalencia deriva del principio de legalidad y se traduce en un límite al abuso de derecho aplicable a todos los contratos de Derecho público<sup>308</sup>.

En concreto, esta máxima exige la concordancia entre la prestación de la autoridad y la del ciudadano, de forma que ha de existir una relación fin-medio entre la celebración del negocio jurídico y el objeto perseguido por tal actuación. Tal concordancia se producirá sólo cuando se constate que la contraprestación es un medio para el logro de aquella finalidad. El cumplimiento del principio que nos ocupa ha de ser enjuiciado en cada supuesto concreto, dependiendo del ámbito en que se proyecte, pues el grado de causalidad exigido entre aquellos elementos está en relación con el campo de actuación de la Hacienda Pública.

En consecuencia, todo contrato de Derecho público ha de cumplimentar tres exigencias de licitud derivadas de la prohibición de desequilibrio: los mandatos de concreción y proporcionalidad y la prohibición de abuso<sup>309</sup>. El primero exige que quede suficientemente definida en el contrato la finalidad de la prestación a

<sup>306</sup> SCHIMPF, C., *Der verwaltungsrechtliche...*, cit., p. 274.

<sup>307</sup> ALCALÁ-ZAMORA Y CASTILLO, N., *Proceso, autocomposición...*, cit., p. 84; Díez-PICAZO, L., y GULLÓN, A., *Sistema...*, cit., vol. II, p. 491. En la doctrina alemana, REBMANN, K., y otros, *Münchener Kommentar...*, cit., p. 1077; ESSER/WEYERS, *Schuldrecht...*, cit., p. 366.

<sup>308</sup> SONTHEIMER, J., *Der verwaltungsrechtliche...*, cit., p. 159; SPANNOWSKY, W., *Grenzen...*, cit., pp. 339 y ss., aunque él mismo reconoce que dicha prohibición se manifiesta con más intensidad en relación a los contratos de Derecho público de contraprestación, por ser éstos los más propicios a su infracción. El par. 56 BVerwVerfG ha recogido la prohibición de desequivalencia expresamente respecto a los contratos de contraprestación en los siguientes términos: «La contraprestación debe ser proporcionada a las circunstancias y estar en objetiva consonancia a la prestación de la autoridad pactada en el convenio».

<sup>309</sup> SPANNOWSKY, W., *Die Grenzen...*, cit., p. 343.

<sup>305</sup> RICKLI, P., *Die Einigung...*, cit., p. 15.

la que el ciudadano se obliga. Por otro lado, el mandato de proporcionalidad impone que el particular que contrata con la Administración asuma una prestación adecuada, es decir, que guarde consonancia con la de la autoridad. Por su parte, la necesidad de consonancia entre las prestaciones garantiza la exclusión de una actuación abusiva por parte de los contratantes.

Importa destacar que el principio de proporcionalidad no se traduce en una exigencia de igualdad de las prestaciones. El Consejo de Estado español ha manifestado que la transacción no exige igualdad de las prestaciones debido a la flexibilidad que caracteriza a dicho negocio (Dictamen de 23-12-1982, que cita en su apoyo la STS 14-3-1955)<sup>310</sup>.

Por otro lado, tanto el principio de equilibrio como el de proporcionalidad manifiestan una vertiente objetiva y otra subjetiva<sup>311</sup>. El componente objetivo se manifiesta en la protección que estos mandatos otorgan al interés general, al impedir la «venta de derechos de soberanía»<sup>312</sup>. Pero junto a ello, se intenta garantizar el respeto al interés individual del ciudadano, evitando que se vea compelido por la autoridad fiscal a aceptar prestaciones inadecuadas en la relación jurídica concreta.

#### *b') Relación entre los principios de equivalencia y de proporcionalidad y la máxima «volenti non fit iniura»*

Sin embargo, resulta problemático el enjuiciamiento de la licitud de aquellas contraprestaciones que, si bien no se encuentran en equilibrio o son desproporcionadas, han sido aceptadas libremente por el ciudadano al celebrar el contrato de Derecho público.

En este sentido, se plantea la cuestión de en qué medida puede servir la voluntad del contribuyente para obligarse a determinadas prestaciones cuya imposición unilateral está vedada a la Administración. Este podría ser el supuesto en que el particular y la autoridad fijan la obligación tributaria incierta en una cuantía claramente beneficiosa para esta última y cuya imposición unilateral hubiera sido imposible por falta de pruebas e, incluso, de clara adecuación a la realidad.

En nuestra opinión, la aceptación voluntaria por el ciudadano no legitima las actuaciones cuya realización está prohibida a la Hacienda Pública. El principio

«volenti non fit iniura» no tiene ninguna relevancia en el marco de las relaciones jurídico-públicas debido a la concurrencia, junto al interés personal de los contratantes, de otros valores a cuya protección también se encuentra dirigido el Derecho administrativo, en concreto, el interés general, reflejado en la exigencia de que cada uno tribute de acuerdo con su capacidad económica, así como en la garantía de los terceros involucrados o de las normas jurídicas en aplicación<sup>313</sup>.

#### *c') Relación de las contraprestaciones con la cuestión incierta objeto de la controversia*

Como último requisito de licitud de las contraprestaciones ha de destacarse la exigencia de que la incertidumbre y las contraprestaciones de una transacción de Derecho público hagan referencia a la relación jurídica controvertida, de forma que las partes no pueden comprometerse a través de una transacción a realizar prestaciones que no tienen ninguna incidencia en aquélla<sup>314</sup>. Así por ejemplo, en los acuerdos previos sobre precios de transferencia la Administración no puede ceder más que en cuanto a la valoración incierta; por ello sería ilícita la transacción por la que la autoridad fiscal aceptara la propuesta del obligado tributario íntegramente, a cambio de la realización por parte del contribuyente de una determinada actividad, como por ejemplo el establecimiento de métodos industriales que eviten la contaminación. Tampoco sería lícita la aceptación por parte del particular de la valoración pretendida por la Administración en relación a los precios de transferencia a cambio de una exención en el pago del IVA, a no ser que una ley habilitara a la Hacienda Pública para ello. En realidad, más que

<sup>313</sup> En este sentido, THIEME, W., «Der verfassungswidrige Verwaltungsvertrag», *NJW*, 1974, pp. 2201 y ss.; BÜCHNER, V., *Die Bestandskraft...*, cit., p. 41; SACHS, M., «Volenti non fit iniuria», *VerwArch*, tomo 76, 1985, pp. 398 y ss. En contra, SPANNOWSKY, W., *Grenzen...*, cit., pp. 393 y ss., según el cual sí es posible la modulación de los principios de equilibrio y de proporcionalidad y de las normas de competencia objetiva a través de la aplicación de la máxima «volenti non fit iniura».

<sup>314</sup> RAMALLO MASSANET, J., La eficacia de la voluntad..., cit., p. 245. En este sentido se pronuncia la jurisprudencia y doctrina alemanas; BVerwGE 49, 364 (*NJW* 1976, 686); SALZWEDEL, J., *Die Grenzen...*, cit., p. 196; BLIND, J., *Die Voraussetzungen...*, cit., p. 165; ERISCHEN, H.-U., «Rechtsfragen des verwaltungsrechtlichen Vertrages», *VerwArch*, 68, 1977, pp. 66 y ss.; SCHIMPF, C., *Der verwaltungsrechtliche...*, cit., pp. 87 y 233; EICH, A., *Die tatsächliche Verständigung...*, cit., pp. 40 y 41; BONK, H. J., Comentario al par. 55, en STELKENS, P., y otros, *Verwaltungsverfahrensgesetz...*, cit., pp. 1279 y 1280.

A diferencia de esta situación, en las transacciones civiles las contraprestaciones pueden hacer referencia a un elemento ajeno a la incertidumbre. GULLÓN BALLESTEROS, A., La transacción, en *Tratado práctico...*, cit., p. 44. Como señala PELAEZ, F. J., *La transacción...*, cit., p. 48, la doctrina diferencia entre transacciones simples (las recíprocas concesiones se realizan sobre el objeto de la discusión) y las transacciones complejas (se incluyen elementos ajenos a la relación litigiosa). Véase, igualmente, la STS 21-10-1977. En Alemania, PECHER, Comentario al par. 779, en REBMANN, K., y otros, *Münchener Kommentar...*, cit., p. 1076.

<sup>310</sup> En el dictamen exigido por el art. 39 LGP, el Consejo de Estado entra a juzgar si la transacción resulta beneficiosa económicamente. Un parámetro que utiliza es el principio de buena administración (art. 3 LCE) (Dictámenes de 1-7-1982 y 23-12-1982). Entre la doctrina alemana, ULE, C. H., y LAUBINGER, H. W., *Verwaltungsprozessrecht...*, cit., p. 280; MEYER, H., y otros, *Verwaltungsverfahrensgesetz...*, cit., p. 519.

<sup>311</sup> SPANNOWSKY, W., *Grenzen...*, cit., p. 390.

<sup>312</sup> BULLINGER, M., *Vertrag...*, cit., p. 112.

de ilicitud habría que hablar de inexistencia de transacción, por lo que la licitud de las contraprestaciones que no tengan relación con la controversia debería ser examinado estrictamente a la luz del principio de legalidad.

Como ya hemos apuntado, y aunque volveremos sobre ello, nos interesa destacar que la existencia de una cuestión incierta justifica que, a través de la transacción, las partes se comprometan a contraprestaciones no contempladas expresamente por el ordenamiento jurídico. En efecto, a diferencia del resto de contratos de Derecho público y, por supuesto, del acto administrativo, cuando la Hacienda Pública transige no se encuentra reducida al establecimiento de las prestaciones contenidas en las leyes, ya que justamente la transacción se celebra como consecuencia de la imposibilidad de conocer los hechos que realmente acontecieron o el sentido de la norma respecto a la cuestión. Esta postura deriva de la tesis que considera que el límite de la transacción se encuentra en sus propias premisas, por lo que será ilícita toda contraprestación que no se justifique como eliminador de incertidumbre.

Para explicar esta afirmación podemos utilizar la figura de la conformidad a la propuesta de liquidación, donde el obligado tributario consigue una reducción en la sanción. Este beneficio no tiene ninguna relación con el objeto de la conformidad: la fijación de la deuda tributaria, por lo que su licitud no deriva de la causa de la conformidad, sino de su regulación por la ley (art. 82.3 LGT). Aunque hemos utilizado la conformidad como ejemplo de la relación necesaria entre el objeto de la transacción y las contraprestaciones, es necesario dejar clara nuestra postura favorable a la consideración de esta figura jurídica como un allanamiento<sup>315</sup>.

En consecuencia, si ambas partes, o una de ellas, prometen una prestación no contemplada en las leyes para solucionar una incertidumbre que no tiene ninguna relación con aquélla, su licitud no puede basarse en la necesidad de la transacción. Este supuesto puede ser un contrato de intercambio, pero entonces las contraprestaciones sólo son lícitas cuando se ajusten al Derecho, pues no existe ninguna incertidumbre que justifique la indiferencia hacia los principios de investigación y legalidad; esto es, se conoce con precisión la verdad material o el mandato normativo aplicable, por lo que la Administración sólo puede otorgar las prestaciones que marque con claridad la ley. En conclusión, la indiferencia de las transacciones respecto a la lesión del ordenamiento jurídico no se extiende a las promesas de prestaciones cuyo otorgamiento no tiene nada que ver con la resolución de la incertidumbre de la que esos contratos de Derecho público se ocupan.

La exigencia de que las prestaciones hagan referencia siempre a la cuestión controvertida no excluye la posibilidad de que una de las prestaciones se refiera a hechos y otra a cuestiones jurídicas si la incertidumbre engloba ambos tipos de cuestiones<sup>316</sup>.

Por otro lado, en el supuesto de las transacciones que contienen diversas pretensiones controvertidas no es necesario que cada prestación haga referencia a la controversia en cuestión, sino que basta con que cada parte ceda en algún punto de sus pretensiones iniciales, abandonando por ejemplo totalmente una de ellas para conseguir como contraprestación el reconocimiento íntegro de otra<sup>317</sup>.

Junto a ello, es posible que la Hacienda Pública y el sujeto pasivo celebren un convenio que sea, en parte, transacción y, en parte, contrato de contraprestación. Se trata de las llamadas «transacciones mixtas»<sup>318</sup>. Sobre la parte del contrato que no guarda la relación exigida entre contraprestación e incertidumbre serán aplicables las normas generales de los contratos de Derecho público, y no ya las específicas de la transacción. Piénsese, por ejemplo, en un acuerdo previo sobre precios de transferencia en el que junto a la fijación del valor de mercado incierto (transacción; art. 16.6 LIS) se pacta una deducción en la cuota íntegra del Impuesto sobre Sociedades del 10 % de las inversiones realizadas por el sujeto pasivo en bienes del activo material destinadas a la protección del medio ambiente (contrato de contraprestación; art. 35.4 LIS, según redacción del art. 16 de la Ley 13/1996, de 30 de diciembre, de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social).

En resumen, en el supuesto de la terminación transaccional del procedimiento tributario la relación entre las contraprestaciones y la cuestión incierta es total. Las contraprestaciones se circunscriben a la fijación del elemento controvertido que dará lugar a la obligación tributaria en una determinada cuantía, como, por ejemplo, la cesión en la valoración del precio de transferencia y en la tasación pericial contradictoria o en la depreciación del bien en los planes de amortización. Es necesario aclarar que la obligación de dictar el acto de liquidación en el sentido pactado así como la renuncia al recurso por parte del obligado tributario no constituyen las contraprestaciones del negocio jurídico, sino sus consecuencias jurídicas derivadas de la eficacia vinculante que emana del contrato.

## D) DISCRECIONALIDAD DE LA ADMINISTRACIÓN PARA REALIZAR LAS TRANSACCIONES TRIBUTARIAS

Una cuestión muy debatida se centra en el carácter de la potestad de la autoridad tributaria respecto a la celebración de transacciones, una vez que se ha constatado la existencia de una habilitación normativa que conceda a la Administración la posibilidad de ejercitar su potestad mediante la transacción.

<sup>315</sup> Ver capítulo cuarto III.A.2.

<sup>316</sup> MÖLLGAARD, en KNACK, H. J., *Verwaltungsverfahrensgesetz...*, cit., p. 688.

<sup>317</sup> BLIND, J., *Die Voraussetzungen...*, cit., p. 165.

<sup>318</sup> MEYER, H., y BORGS-MACIEJEWSKI, H., *Verwaltungsverfahrensgesetz...*, cit., Comentario al parágrafo 55, núm. 18.

A nuestro parecer, la elección del acto o del contrato está condicionada a su instrumentalidad. Como expone MEILAN GIL, el empleo de ambas formas jurídicas no se encuentra sujeto a «razones dogmáticas, esenciales, exigidas por la naturaleza de las cosas o de las situaciones». Es «algo mucho más pragmático. Que la Administración actúe a través del acto unilateral o del contrato, se explica por las finalidades que persiga en cada caso y está condicionada por el contexto ideológico o político o económico de cada ordenamiento o de cada circunstancia»<sup>319</sup>.

Por lo tanto, la Hacienda Pública goza de discrecionalidad en la decisión de celebrar una transacción o pronunciarse sobre la cuestión incierta de forma unilateral e imperativa<sup>320</sup>. Esta resolución de la Administración ha de asentarse en criterios de proporcionalidad<sup>321</sup>.

Es necesario aclarar que este poder discrecional no se manifiesta respecto de la objetividad de la incertidumbre. Frente a esta postura, parte de la doctrina alemana defiende, a nuestro parecer erróneamente, que la potestad de la Administración para decidir la celebración de la transacción se encuentra dentro de los presupuestos de este negocio jurídico, lo que conlleva la atribución de la

<sup>319</sup> MEILAN GIL, J. L., «La actuación contractual de la Administración pública española. Una perspectiva histórica», *RAP*, n.º 99, 1982, p. 10. Por su parte, VILLAR PALASI, J. L., y VILLAR EZCURRA, J. L., *Principios...*, cit., T. III, p. 36, han calificado este fenómeno como «una demostración del principio de mutabilidad de las técnicas administrativas».

<sup>320</sup> El art. 88 Ley 30/92, establece que «Las Administraciones Públicas podrán celebrar...». Esta cláusula puede entenderse como una concesión de discrecionalidad. A favor del carácter discrecional, PAREJO ALFONSO, L., *Eficacia...*, cit., p. 190. En Alemania, GUSY, H., «Öffentlich-rechtliche Verträge...», cit., p. 1223; KREBS, W., «Contratos y convenios...», cit., p. 67. En contra, otros autores mantienen la ausencia de discrecionalidad una vez que la situación de incertidumbre ha sido verificada. En este sentido, si la Administración constata la existencia de una incertidumbre objetiva está obligada a actuar de forma concordada con el ciudadano si éste realiza una adecuada proposición. En este último sentido, ULE, C. H., y otros, *Verwaltungsverfahrenrecht...*, cit., p. 281, quien propone una lectura del último inciso del par.55 BVerwVerfG en cierta forma correctiva. Dicho artículo dice literalmente que «un contrato de Derecho público (...) puede celebrarse, cuando la autoridad considere proporcional según su discrecionalidad la realización de la transacción para la eliminación de la incertidumbre» (wenn die Behörde den abschluss des Vergleichs zur Beseitigung der Ungewissheit nach flichtigemässen Ermessen für Zweckmässig hält). La lectura que ULE realiza es la siguiente: «Un contrato de Derecho público (...) puede celebrarse, cuando la eliminación de la incertidumbre conllevara un dispendio desproporcionado» (wenn die Behebung der Ungewissheit einen unverhältnismässigen Aufwand erfordern würde). En EE.UU., la sección 7121, reguladora de los «closing agreements», no obliga a celebrar tales acuerdos con el contribuyente, sino que deja la decisión a la discrecionalidad de la Administración; véase SALTZMAN, M. I., *IRS. Practice...*, cit., p. 9-45.

<sup>321</sup> En este sentido se pronuncia la doctrina alemana sobre la base del par. 54 VerwVerfG («La autoridad puede, en vez de dictar un acto administrativo, concertar un convenio de Derecho público...»). OBERMAYER, K., *Kommentar zum...*, cit., p. 838; ULE, C. H. y otros, *Verwaltungsverfahrenrecht...*, cit., p. 281, quien mantiene que la proporcionalidad no es un requisito de la transacción, sino que delimita la potestad de decisión de la transacción, una vez que aquellos requisitos existen.

determinación del carácter objetivo de una incertidumbre a la autoridad pública. En su opinión, quedaría a discrecionalidad de la Hacienda Pública la calificación de una incertidumbre como objetiva, es decir, la inconveniencia de continuar con el procedimiento de investigación debido a la desproporción entre el derroche de tiempo y trabajo que ello supondría y los resultados que podrían alcanzarse<sup>322</sup>.

Esta tesis es rechazable debido a su incorrección metodológica, ya que sitúa la discrecionalidad en los presupuestos de hecho de la transacción. La Hacienda Pública no puede decidir discrecionalmente sobre la concurrencia o no de objetividad en la incertidumbre. La Administración se limita a decidir, una vez constatada la duda objetiva, si resulta más conveniente resolverla mediante un acto o un contrato<sup>323</sup>.

Por otra parte, la atribución de la decisión sobre la existencia de incertidumbre conduciría a la «evaporación» de la objetividad de ésta. Además, la apreciación de desproporción entre el trabajo y el tiempo que supondría la continuación de la investigación y los posibles resultados constituye un concepto jurídico indeterminado. En este sentido, sólo hay una solución posible querida por el ordenamiento jurídico; sólo una decisión correcta sobre el carácter objetivo de la incertidumbre, por lo que su determinación no queda a la libre voluntad de la Administración. Únicamente cuando se constate esta nota, entrará la potestad discrecional de la Hacienda Pública para decidir si soluciona dicha situación mediante la emisión de un acto unilateral o la celebración de un contrato.

SPANNOWSY<sup>324</sup> ha defendido la inclusión de la discrecionalidad en los presupuestos de hecho, pues en su opinión en otro caso el mal uso de esta potestad no sería fiscalizable por el juez, que ha de limitarse a verificar la concurrencia de los presupuestos de la transacción. Como veremos en el capítulo tercero (epígrafe V.E.), el control que realiza el Tribunal contencioso-administrativo es limitado, en efecto, pues no puede entrar a conocer del contenido del contrato transaccional, pero ello no impide que enjuicie no sólo la existencia de los presupuestos determinantes de dicho negocio, sino su licitud, donde se incluye el uso de la discrecionalidad. La posibilidad de que el juez controle ambos aspectos conduce a la irrelevancia, en este punto, de la clasificación de la discrecionalidad, pues su mal uso provocará en todo caso la nulidad del negocio<sup>325</sup>.

<sup>322</sup> KNACK, H. J., y otros, *Verwaltungsverfahrensgesetz...*, cit., p. 690; BONK, H. J., en STELKENS, P., y otros, *Verwaltungsverfahrensgesetz...*, cit., pp. 1282 y ss., y 1329.

<sup>323</sup> MEYER, H., y otros, *Verwaltungsverfahrensgesetz...*, cit., p. 521; SCHIMPF, C., *Der verwaltungsrechtliche...*, cit., p. 248.

<sup>324</sup> SPANNOWSKY, W., *Grenzen...*, cit., pp. 211 y ss.

<sup>325</sup> Como será estudiado (capítulo tercero, epígrafe V), en nuestra opinión las causas de nulidad pueden clasificarse en las derivadas de la ausencia de los presupuestos de la transacción (por ejemplo, no concurrencia de incertidumbre o de contraprestaciones) y en las originadas por una conducta ilícita respecto a ellos (por ejemplo, cuando la incertidumbre no sea objetiva, o las contraprestaciones no se relacionen con el objeto de la controversia). En este último supuesto estaría el mal uso de la discrecionalidad por parte de la Administración, es decir, la celebración de una transacción cuando no sea conveniente.

Una vez constatada la incertidumbre objetiva, la autoridad tributaria no se encuentra en ningún caso obligada a llevar a cabo una negociación con el particular <sup>326</sup>. A ella le corresponde, discrecionalmente, la decisión de actuar de forma concordada o, por el contrario, imponer su voluntad unilateralmente. Esta libertad se aprecia, por ejemplo, en los pactos sobre precios de transferencia o en los planes de amortización que son propuestos por el obligado tributario, pero a cuya celebración la Administración no se encuentra obligada. En estos supuestos, tras el examen previo de la propuesta, la Hacienda Pública decide si está justificada la incoación del procedimiento tendente a la conclusión del acuerdo, como disponía de forma clara el art. 19.1 Proyecto de RIS: «La Administración tributaria examinará, con carácter previo, la propuesta formulada al objeto de determinar si, considerando su contenido y las operaciones a las que se refiere, está justificado el procedimiento de la valoración de las citadas operaciones con carácter previo por no existir un mercado organizado referido a las mismas» <sup>327</sup>. Frente a la negativa de la Administración de celebrar el acuerdo, se plantea la cuestión de si el ciudadano puede recurrir la decisión directamente o debe esperar a que se dicte el acto de liquidación; si el ordenamiento jurídico no se pronuncia al respecto, la actuación denegatoria es impugnabile <sup>328</sup>; en otros supuestos, como los acuerdos previos sobre precios de transferencia se determina expresamente la imposibilidad de recurrir la decisión singular de la Administración, teniendo que esperar el particular a que se dicte el acto de liquidación para impugnar éste (art. 23 RIS). Por otro lado, el silencio de la Administración sobre la conveniencia de iniciar la negociación se entiende como silencio positivo (art. 19.1 RIS).

Por su parte, todos los supuestos de transacciones existentes en Derecho Tributario español se proponen por el particular (planes de amortización, tasación pericial contradictoria), por lo que no se plantea la obligación de transigir para el ciudadano. Sin embargo, si admitiéramos, como sería recomendable, la posibilidad de celebrar transacciones dentro del procedimiento de liquidación cuando el inspector actuario se enfrentara a una incertidumbre objetiva y propusiera al particular la negociación, éste tampoco estaría obligado a aceptarla <sup>329</sup>. En este sentido se ha pronunciado el TC en múltiples Sentencias a favor del carácter facultativo de los medios compositivos (SsTC 217/1991, de 14 de noviembre; 355/1993, de 29 de noviembre y 174/1995, de 23 de noviembre). De otra forma se estaría infringiendo el derecho a la tutela judicial efectiva (art. 24 CE)

<sup>326</sup> PAREJO ALFONSO, L., *Eficacia y Administración...*, cit., pp. 190 y 191.

<sup>327</sup> Aunque la redacción definitiva contenida en el art. 18 RIS no es tan clara como la del Proyecto, se percibe también la atribución a la autoridad fiscal de una potestad discrecional en el sentido estudiado.

<sup>328</sup> En este sentido, CAAMAÑO ANIDO, M. A., *La Tasación Pericial Contradictoria en Materia Tributaria*, Cedecs, Barcelona, 1995, p. 82, en relación a la tasación pericial contradictoria.

<sup>329</sup> Así, CAYON GALLARDO, A., Prólogo a la obra de F. Serrano Antón, *La terminación convencional...*, cit., p. 8.

como consecuencia de la limitación de las causas de impugnación alegables por el particular frente a tales pactos. Ya SAINZ DE BUJANDA apuntaba la injusticia que suponía el carácter obligatorio del régimen de evaluación global existente en el Impuesto sobre los rendimientos del trabajo personal respecto de los profesionales. Textualmente, la Ley de 26.12.1957 establecía, en su art. 47.4, que «anualmente se fijará a los profesionales la base íntegra de imposición, con carácter obligatorio, mediante el régimen de evaluación global». Como explica ese autor, «la norma tributaria que niega a los profesionales la facultad de opción que se otorga a los industriales y comerciantes no sólo entra en colisión con el principio de capacidad de pago, sino que establece una discriminación entre los contribuyentes, a efectos del régimen de evaluación de bases, que pugna con un elemental sentido de la justicia y de la dignidad profesional» <sup>330</sup>.

## E) EL PRINCIPIO DE IGUALDAD Y LA FORMA CONTRACTUAL

Las transacciones tributarias no representan por sí mismas ningún peligro para el principio de igualdad del art. 31.1 CE, esto es, para la consecución de un sistema tributario que reparta la carga impositiva según la capacidad económica de cada sujeto <sup>331</sup>. Antes al contrario, como explica ZORNOZA PÉREZ, esta nueva técnica de administrar repercute en una mayor justicia tributaria en su conjunto, en la medida en que su contribución «a mejorar la eficacia y economía en la actuación administrativa, facilitando la practicabilidad de las normas, terminarían por repercutir en una aplicación más general de las leyes tributarias (...). Porque los mecanismos convencionales a que hemos hecho referencia, al permitir a la Administración ahorrar esfuerzos en la determinación y prueba de hechos con trascendencia tributaria de difícil acreditación, liberarían los recursos necesarios para otras atenciones, como la investigación intensiva de casos especialmente significativos o el aumento de la frecuencia con que se realizan inspecciones, incrementando así la justicia del conjunto del sistema» <sup>332</sup>.

<sup>330</sup> SAINZ DE BUJANDA, F., *Hacienda y Derecho*, T. III, Instituto de Estudios Políticos, Madrid, 1963. pp. 271 y ss.

<sup>331</sup> Es conveniente dejar apuntada la doctrina del TC relativa a que la capacidad económica no constituye el único criterio determinante de la igualdad o desigualdad de una situación tributaria. Por el contrario, pueden resultar constitucionales desigualdades no basadas exclusivamente en aquel principio (SsTC 27/1981, de 20 de julio, y 221/1992, de 1 de diciembre). En la doctrina, véase, con anterioridad a los pronunciamientos del Alto Tribunal, PALAO TABOADA, C., Apogeo y crisis del principio de capacidad contributiva, en *Estudios jurídicos en homenaje al profesor Federico de Castro*, vol. II, Tecnos, Madrid, 1976, pp. 410 y ss. Y, con posterioridad, MARTÍN DELGADO, J. M., «Los principios de capacidad económica e igualdad en la Constitución española de 1978», *HPE*, n.º 60, 1979, pp. 92 y 93; PALAO TABOADA, C., «Los principios de capacidad económica e igualdad en la jurisprudencia del Tribunal Constitucional español», *REDF*, n.º 88, 1995, pp. 629 y ss.

<sup>332</sup> ZORNOZA PÉREZ, J. J., *¿Qué podemos aprender...*, cit., pp. 175 y 176. En el mismo sentido, SERRANO ANTÓN, F., *La terminación...*, cit., pp. 70 y 71.

En consecuencia, la utilización de los contratos como forma de actuación administrativa no supone un trato desigual entre los ciudadanos desde el punto de vista de su contribución al sostenimiento de la carga tributaria del Estado de acuerdo con la capacidad económica de cada uno.

Frente a ello, la decisión concreta de transigir con un particular y no con otro sí puede constituir una desigualdad en la aplicación de la ley. Desde este punto de vista, la infracción se sitúa en la máxima del art. 14 CE, que proclama la aplicación igualitaria del ordenamiento jurídico a todos los ciudadanos o, lo que es lo mismo, la prohibición de discriminaciones arbitrarias<sup>333</sup>. Esta constatación

<sup>333</sup> La relación de los arts. 14 y 31.1 CE ha sido muy debatida, como prueba la vacilante jurisprudencia del TC. En efecto, el Alto Tribunal declaró en un primer momento que el reconocimiento en el artículo 31 CE del principio de igualdad significaba que éste tenía un significado específico, distinto del principio de igualdad general del artículo 14 CE, cuyo contenido esencial se ha identificado tradicionalmente con el derecho fundamental de la persona a no sufrir discriminaciones jurídicas arbitrarias; y «ello porque la igualdad que aquí se reclama va íntimamente enlazada al concepto de capacidad económica y al principio de progresividad, por lo que no puede ser, a estos efectos, simplemente reconducida a los términos del artículo 14 CE» (STC 27/1981, de 20 de julio). En el mismo sentido, la STC 17/1987, de 17 de febrero, establece que «aunque en el Auto en el que se propone la cuestión, las normas constitucionales relativas a la igualdad se citan todas ellas conjuntamente, no es impertinente señalar que no todas tienen el mismo carácter y el mismo alcance. Así, el artículo 1.1 menciona la igualdad junto con la libertad, la justicia y el pluralismo político como uno de los valores superiores del ordenamiento jurídico. En cambio, el artículo 14, como es bien sabido, en un capítulo dedicado a los derechos y libertades, consagra la llamada igualdad ante la Ley y la interdicción de discriminaciones por razón de nacimiento, raza, religión o cualquiera otra condición o circunstancias personal o social, mientras que en el artículo 31.1 el principio de igualdad, junto con el de progresividad y el de capacidad económica, es considerado como criterio inspirador del sistema tributario. Estos preceptos, el artículo 14 y el 31 (...) son reflejo del valor superior consagrado en el artículo 1, pero no tienen todos ellos el mismo alcance, ni poseen la misma eficacia. Esta razón aconseja examinar separadamente si existe una violación específica del derecho a la igualdad ante la Ley consagrado en el artículo 14, como violación autónoma, respecto de la relativa a si existe o no violación del principio de igualdad inspirador del sistema tributario indisolublemente enlazado con el principio de legalidad que en la materia rige». Sin embargo, esta concepción inicial del principio de igualdad del art. 31 CE, entendido como específico en materia tributaria e indefectiblemente asociado al principio de capacidad económica, ha sido sustituida por la concepción de que en el ámbito tributario el principio de igualdad puede manifestarse a través de una doble vía, tal como expone de forma muy expresiva el Auto del TC de 22 de febrero de 1993: resulta obligado «diferenciar las violaciones específicas y autónomas del derecho a la igualdad ante la Ley, reconocida en el art. 14, de las que afecten a la igualdad y los restantes principios inspiradores del sistema tributario a que alude el art. 31.1 CE. Deben por ello rechazarse aquellas demandas de amparo en que, so pretexto de la invocación formal del art. 14 CE y sin un enlace subsumible en el marco de este precepto, lo que realmente se denuncia es una vulneración de los principios de capacidad económica, de justicia, igualdad y progresividad del art. 31.1 CE» (véase también las SsTC 209/1988, de 10 de noviembre y 45/1989, de 20 de febrero). En la literatura, ZORNOZA PÉREZ, J. J., «Aspectos constitucionales del régimen de tributación conjunta en el I.R.P.F. (Comentario a la STC 45/1989, de 20 de febrero)», *REDC*, n.º 27, 1989, pp. 184 y ss.; RODRÍGUEZ BEREJO, A., «El sistema tributario en la Constitución...», *cit.*, pp. 45 y ss.; MARÍN-BARNUEVO FABO, D., *La protección del mínimo existencial en el ámbito del IRPF*, Colex, Madrid, 1996, pp. 16 y ss.

resulta de gran importancia, porque posibilita la interposición del recurso de amparo por parte de los obligados tributarios que consideren que la decisión de la Hacienda Pública de actuar unilateral o bilateral en el desarrollo de sus relaciones fiscales constituye un trato desigual en relación a otro particular.

En concreto, la decisión sobre el empleo de un contrato de Derecho público supondrá una lesión al principio de igualdad cuando el supuesto, específicamente analizado, manifieste un tratamiento desigual injustificado, es decir, una decisión arbitraria en relación al comportamiento de la Administración con otro ciudadano, si en ambos casos concurren los presupuestos de la transacción. En este punto es necesario tener en cuenta la doctrina del TC, que realiza las siguientes precisiones (Sentencia 76/1990, de 26 de abril):

«a) No toda desigualdad de trato en la ley supone una infracción del artículo 14 de la Constitución, sino que dicha infracción la produce sólo aquella desigualdad que introduce una diferencia entre situaciones que pueden considerarse iguales y que carece de una justificación objetiva y razonable; b) el principio de igualdad exige que a iguales supuestos de hecho se apliquen iguales consecuencias jurídicas, debiendo considerarse iguales dos supuestos de hecho cuando la utilización o introducción de elementos diferenciadores sea arbitraria o carezca de fundamento racional; c) el principio de igualdad no prohíbe al legislador cualquier desigualdad de trato, sino sólo aquellas desigualdades que resulten artificiosas o injustificadas por no venir fundadas en criterios objetivos y suficientemente razonables de acuerdo con criterios o juicios de valor generalmente aceptados; d) por último, para que la diferenciación resulte constitucionalmente lícita no basta con que lo sea el fin que con ella se persigue, sino que es indispensable además que las consecuencias jurídicas que resultan de tal distinción sean adecuadas y proporcionadas a dicho fin, de manera que la relación entre la medida adoptada, el resultado que se produce y el fin pretendido por el legislador superen un juicio de proporcionalidad en sede constitucional, evitando resultados especialmente graves o desmedidos».

También resulta expresiva la STC 8/1986, de 21 de enero:

«El artículo 14 CE no implica la necesidad de que todos los españoles se encuentren siempre, en todo momento y ante cualquier circunstancia, en condiciones de absoluta igualdad (STC 83/1984, entre otras). Sin perjuicio del deber de todos los poderes públicos de procurar la igualdad real, el derecho fundamental que el artículo 14 confiere a todos los españoles lo es a la igualdad jurídica, es decir, a no soportar un perjuicio —o una falta de beneficio— desigual e injustificado en razón de los criterios jurídicos por los que se guía la actuación de los poderes públicos. Naturalmente, se trata de los criterios jurídicos normativos, contenidos en las normas jurídicas, así como los criterios jurídicos adoptados para la aplicación de las normas, puesto que, como tantas veces ha señalado este TC, la igualdad a que se refiere el artículo 14 lo es ante la ley y ante la aplicación de la ley. Lo que no protege dicho precepto constitucional, como derecho constitucional, es la legítima aspiración a la igualdad material o de hecho, frente a desigualdades de trato que no derivan de criterios jurídicos discriminatorios, sino de otras circunstancias objetivas y razonables».



### III. LICITUD DEL CONTENIDO DE LAS TRANSACCIONES TRIBUTARIAS

Resulta muy importante plantear coherentemente este problema y afrontar su incidencia respecto al tan manido principio de indisponibilidad tributaria. Así se evitará la elaboración de construcciones artificiales que sólo consiguen tratar la cuestión de forma errónea o dar soluciones ajenas a nuestra dogmática jurídica<sup>334</sup>. Construcciones de las que son claro ejemplo las realizadas por nuestra jurisprudencia, que llega a afirmar que el pacto tributario debe ser examinado desde una óptica distinta al principio de legalidad (STS 5-4-1991<sup>335</sup>) o que fundamenta la vinculatoriedad del acuerdo tributario llevado a cabo entre un Ayuntamiento y un particular en el enriquecimiento injusto por parte del primero (STS 26-4-1980<sup>336</sup>).

Para partir de una base clara ha de constatarse que la licitud de la regulación llevada a cabo por los contratos de Derecho público se encuentra condicionada por su respeto al principio de legalidad. En consecuencia, mientras el contenido del contrato haga referencia a una materia sujeta a Derecho imperativo, aquél deberá venir totalmente determinado por el ordenamiento jurídico y, en concre-

<sup>334</sup> Véase la crítica que realiza en este sentido ZORNOZA PÉREZ, J. J., *¿Qué podemos aprender... cit.*, pp. 163 y 164.

<sup>335</sup> En este pronunciamiento el TS hace referencia a la validez de una cláusula contenida en un contrato de contraprestación elaborado por un Ayuntamiento y una empresa, en virtud de la cual la sociedad quedaba exenta del pago de toda clase de tributos que gravaran el edificio que deseaba construir en la localidad. A cambio se establecían determinadas concesiones que beneficiaban al Ayuntamiento, como la reversión del edificio construido al término de la concesión administrativa a favor de la Corporación. El TS mantiene que «el alcance de los beneficios fiscales concertados en el ámbito de una concesión administrativa ha de considerarse desde una perspectiva diferente de los arts. 9 y 10 LGT, que parten de la naturaleza pública de la relación jurídico-tributaria e impiden al acreedor la disponibilidad singular de su crédito. Pues bien, en el supuesto contemplado en este proceso, el beneficio se inserta en un complejo económico-jurídico como una más de las contraprestaciones que ha de recibir el concesionario a cambio de las obligaciones que él asume y cuya supresión unilateral alteraría irremediabilmente el equilibrio económico tenido en cuenta por las partes al contratar, alteración unilateral tanto más rechazable cuanto deriva de la invocación de una nulidad que, de ser cierta, derivaría de la propia parte que la alega para beneficiarse de ella a costa del concesionario» (en este mismo sentido se volvió a pronunciar la STS de 25-5-1992 respecto a un litigio existente entre las mismas partes que las personadas en la Sentencia de 5-4-1991 y por la misma cláusula determinante de la exención, aunque en relación a un impuesto diferente).

<sup>336</sup> En concreto, el TS analizaba un pacto entre un Ayuntamiento y un ciudadano en virtud del cual este último cedía al municipio unos terrenos a cambio de la exención del Impuesto de Plus Valía en el momento en que se vendieran el resto de terrenos propiedad del cedente. Como decimos, el Tribunal fundamentó la vinculación del acuerdo —del que el Ayuntamiento quería desligarse— en el enriquecimiento injusto de que disfrutaría el Estado y en la imposibilidad de que la parte que ha provocado el vicio de nulidad alegue su existencia para evitar el cumplimiento del pacto.

to, por la ley si sobre aquella cuestión recae una reserva de ley. Es decir, la Administración sólo podrá apartarse de la regulación normativa cuando disfrute de una potestad discrecional o de un ámbito de fijación en relación a la consecuencia jurídica o a la situación fáctica, respectivamente, objeto del contrato.

Sobre la base de la diferenciación entre forma y contenido se llega a la conclusión de que el principio de legalidad manifiesta, como se aprecia en la descripción efectuada en el párrafo anterior, la misma intensidad respecto al contenido de los contratos públicos que respecto al de los actos administrativos<sup>337</sup>. Por lo tanto, la vinculación al ordenamiento jurídico de los primeros coincide con la exigida a los actos unilaterales, de manera que desde este punto de vista no existen particularidades que diferencien ambas formas de actuación, que se limitan a ejecutar el Derecho correspondiente a la situación jurídica en cuestión.

Sin embargo, la propia esencia de las transacciones distingue estos negocios del resto de contratos de Derecho público en cuanto al límite a su contenido. A diferencia de los convenios de contraprestación y demás contratos públicos, que se limitan a aplicar el ordenamiento jurídico a la relación jurídica concreta, la transacción crea una ficción al realizar dicha ejecución, pues se desconocen los hechos que realmente acontecieron o el sentido legal de la cuestión jurídica.

Con la finalidad de afrontar de una manera más coherente el estudio del contenido lícito de las transacciones, hay que diferenciar entre las que versan sobre cuestiones de hecho y aquéllas relativas a cuestiones jurídicas.

Respecto a las primeras es evidente la imposibilidad de aplicar los límites propios de otros contratos públicos, pues es función exclusiva de la transacción el esclarecimiento de los hechos acontecidos en la realidad con la finalidad de subsumirlos en un presupuesto de hecho legal<sup>338</sup>. Por otro lado, ni siquiera constituye límite del contenido de las transacciones así efectuadas el principio de legalidad, sino el de investigación<sup>339</sup>.

Por su parte, la posibilidad de llevar a cabo negocios transaccionales respecto a cuestiones jurídicas resulta más problemática. Su límite (al contrario de lo que hemos mencionado en relación a las transacciones sobre cuestiones de hecho) sí ha de ser estudiado desde la perspectiva del principio de legalidad,

<sup>337</sup> BLIND, J., *Die Voraussetzungen...*, cit., p. 159; ULE, C.-H., y LAUBINGER, H.-W., *Verwaltungsverfahrenrecht...*, cit., p. 277. En nuestro país defiende el principio de legalidad como límite a los convenios urbanísticos, de forma que sólo podrán celebrarse sobre materias disponibles, ROMERO HERNÁNDEZ, F., «Los conciertos urbanísticos...», cit., p. 889.

<sup>338</sup> Como expresa BLIND, J., *Die Voraussetzungen...*, cit., p. 181, un acuerdo sobre la existencia de presupuestos fácticos para una pretensión sólo es concebible en la forma de las transacciones.

<sup>339</sup> BLIND, J., *Die Voraussetzungen...*, cit., pp. 173 y ss; BOSSE, W., *Der subordinationsrechtliche...*, cit., p. 72; KRAUSHAAR, R., *Bindung der Finanzverwaltung...*, cit., p. 153; GROSSE, T., «Die Schlussbesprechung...», cit., p. 59.



como consecuencia de la exigencia constitucional de que la Administración aplique el Derecho.

En opinión de parte de la doctrina<sup>340</sup>, las transacciones tributarias sobre cuestiones de Derecho están excluidas debido a la inadmisibilidad de que una norma se interprete y aplique según la voluntad de las partes. Sin embargo, contra esta postura puede alegarse que en estos negocios también pueden concurrir los presupuestos de licitud de las transacciones, en concreto, una incertidumbre objetiva cuya resolución unilateral no suponga una garantía de mayor acierto que la decisión consensuada. Así ha quedado de manifiesto en algunos supuestos, en los que la calificación jurídica otorgada por la Administración a unos hechos en orden a su subsunción en el hecho imponible de un tributo o en alguna de las categorías que la ley establezca en relación a este hecho imponible resulta contradictoria con la mantenida por los Tribunales. Este es el caso ya citado de la actividad de los subagentes, que en opinión de la DGT no están sujetos al IAE por no suponer ejercicio libre de la profesión (contestación a consulta de 7-4-1995<sup>341</sup>) y que, por el contrario, según la STSJ de La Rioja, de 7-2-1995, sí deben tributar por tal impuesto ya que asumen el riesgo con su propio patrimonio.

Por su parte, otros autores admiten las transacciones tributarias, pero sólo en los ámbitos de discrecionalidad<sup>342</sup>. Así, el campo permitido de estos negocios

jurídicos será el mismo que el del resto de contratos de Derecho público y que el de los actos unilaterales.

Por el contrario, en nuestra opinión el límite de estos negocios bilaterales no puede encontrarse, por su propia esencia, en el principio de legalidad, sino en la concurrencia de una incertidumbre objetiva. De esta forma se singularizan las transacciones respecto a los restantes contratos de Derecho público, justificando un desconocimiento de aquella máxima por parte de la Administración debido a razones derivadas de los principios de paz y seguridad jurídica cuando exista una incertidumbre<sup>343</sup>. Si el desvío del ordenamiento jurídico no estuviera justificado ante una situación de duda, la existencia de las transacciones no tendría sentido, pues no podrían llevar a cabo su finalidad: el logro de la paz jurídica mediante la eliminación de una situación de incertidumbre jurídica, de forma que se elimine la posibilidad de pleito en el futuro a la vez que se evita una desproporción en los medios de solucionar aquella controversia. En este sentido parece pronunciarse el Consejo de Estado español, según el cual, en una transacción las partes «gozan de una mayor libertad para fijar los términos y el contenido del acuerdo, pues en tal caso, la legalidad no opera como un límite rígido que es preciso respetar, sino como un respaldo a la autonomía de la voluntad de las partes» (Dictamen de 1-7-1982).

## A) TRANSACCIONES TRIBUTARIAS SOBRE CUESTIONES FÁCTICAS: EL PRINCIPIO DE INVESTIGACIÓN

### 1. Concepto del principio de investigación

La Administración está obligada a investigar de oficio el supuesto de hecho producido en la realidad, con la finalidad de determinar su subsunción en una norma concreta y aplicar las consecuencias jurídicas que el ordenamiento prevé para los supuestos en que se realice la actividad descrita en aquella norma. Así lo establece el art. 109 LGT, desarrollado por diversos preceptos dirigidos direc-

<sup>340</sup> ARRAEZ GARCÍA, A., «Las nuevas relaciones tributarias», *Gaceta fiscal*, n.º 141, 1996, p. 210; GIANNINI, A. D., *Instituciones...*, cit., p. 204; PUGLIESE, M., *Instituciones...*, cit., p. 294, aunque como él mismo reconoce, esta prohibición de transigir sobre cuestiones jurídicas deriva de un mandato de la ley, no siendo unánime la posición doctrinal al respecto. En Alemania, MELLWITZ, A., *Comentario a la Sentencia del BVerwG de 28-3-1962...*, cit., p. 603; SCHRAMM, T., «Norminterpretation der Executive im Vergleichswege?», *MDR*, 1963, p. 889; BEINHARDT, G., «Der öffentlich-rechtliche...», cit., p. 230; WEITEMEYER, K., *Der verwaltungsprozessuale Vergleich*, Tesis doctoral, Offenbach A.M., 1966, nota 224.

<sup>341</sup> *Gaceta fiscal*, n.º 141, 1996, p. 88.

<sup>342</sup> La doctrina española ha limitado tradicionalmente el ámbito de desarrollo de los contratos públicos a las potestades discrecionales. SAINZ DE BUJANDA, F., *Hacienda...*, cit., T. IV, pp. 172 y ss.; SAINZ DE BUJANDA, F., dir., *Notas de Derecho financiero*, T. I, vol. 2.º, Seminario de Derecho Financiero de la Universidad Complutense de Madrid, Madrid, 1976, pp. 305 y ss.; ARRIETA MARTÍNEZ DE PISON, J., *Las actas...*, cit., pp. 368 y ss. Entre los autores de Derecho administrativo, CLAVERO ARÉVALO, M. F., Consideraciones generales sobre la vía gubernativa, en *Estudios dedicados al profesor García Oviedo, con motivo de su jubilación*, Universidad de Sevilla, Sevilla, 1954, pp. 227 y 228; del mismo autor, «Posibilidades de transacción con la Administración local», *REVI*, n.º 74, 1957, pp. 161 y ss., y *Estudios de Derecho administrativo*, Instituto García Oviedo, Universidad de Sevilla y Editorial Cívitas, Madrid, 1992, pp. 188 y ss.; GONZÁLEZ PÉREZ, J., *Comentarios a la Ley de la Jurisdicción contencioso-administrativa*, Cívitas, Madrid, 1987, pp. 1061 y ss.; SÁNCHEZ MORÓN, M., *El régimen de los actos...*, cit., p. 24; del mismo autor, *La apertura del procedimiento...*, cit., p. 16 y La terminación convencional de los procedimientos administrativos, en AA.VV., *Convención...*, cit., p. 81; DELGADO PIQUERAS, F., *La terminación convencional...*, cit., pp. 192 y ss., el cual, sin embargo, apunta la tesis alemana de suavización del principio de legalidad cuando el contrato de Derecho público tenga naturaleza transaccional (p. 52); FERNÁNDEZ MONTALVO, R., La jurisdicción contencioso-administrativa ante la revisión de los actos fruto de la transacción entre las partes: alcance de

la actuación revisora. Análisis del art. 76 del Proyecto de Ley Reguladora de la Jurisdicción contencioso-administrativa, en AA.VV., *Convención...*, cit., p. 101. Entre la doctrina alemana, destacan EHLERS, H., *Warum gibt es...?*, cit., pp. 64 y ss.; KNACK, H. J., «Der öffentlich-rechtliche Vertrag im Musterentwurf eines Verwaltungsverfahrensgesetzes», *DVBt*, 1965, pp. 710 y ss.; REBMANN, K., y SACKER, J., *Münchener Kommentar...*, cit.; FROTSCHER, «Tatsächliche Verständigung...», cit., pp. 11 y ss.; HAUEISEN, F., «Die Bestandskraft verwaltungsgerichtlicher Vergleiche», *DVBt*, 1968, n.º 8, p. 287; SPANNOWSKY, W., *Grenzen...*, cit., p. 432.

<sup>343</sup> Entre otros, BLIND, J., *Die Voraussetzungen...*, cit., p. 160; SCHIMPF, C., *Der verwaltungsrechtliche...*, cit., pp. 218 y ss.

tamente a la Inspección que será la encargada normalmente de llevar a cabo estas actuaciones (arts.140 LGT y 2.a y 10 RGIT, entre otros muchos)<sup>344</sup>.

En concreto el art. 109 impone que «1. La Administración comprobará e investigará los hechos, actos, situaciones, actividades, explotaciones y demás circunstancias que integren o condicionen el hecho imponible. 2. La comprobación podrá alcanzar a todos los actos, elementos y valoraciones consignados en las declaraciones tributarias y podrá comprender la estimación de las bases imponibles, utilizando los medios a que se refiere el artículo 52 de esta Ley».

El principio de investigación constituye una exigencia derivada del Estado de Derecho, que ha de estar vinculado a los principios de legalidad e igualdad. Como consecuencia de la obligación que tienen las autoridades tributarias de recaudar los tributos con igualdad de conformidad a las leyes, el procedimiento impositivo se encuentra dominado por el principio de investigación<sup>345</sup>. Un escl-

<sup>344</sup> Es necesario mencionar en este punto la tesis de PALAO TABOADA, C., *Naturaleza y estructura del procedimiento...*, cit., pp. 20 y ss., relativa a la inexistencia de una actividad probatoria en el procedimiento tributario de gestión. Esta idea se basa en la diversidad que puede apreciarse entre las naturalezas de las actividades instructoras de tal procedimiento y del proceso judicial, debido a que en el primero la Hacienda Pública es juez y parte: «Lo cierto es que la Administración cuando aplica la ley impositiva no prueba en sentido estricto los hechos que justifican la emanación del acto de liquidación, sino que comprueba (j'accerta!) que se han dado los presupuestos que la legitiman (...). Serán después los órganos jurisdiccionales, administrativos o contenciosos, los que verifiquen a posteriori la corrección de la comprobación realizada por la Administración, y en esta instancia es donde tanto Administración como administrados o contribuyentes deben probar, aquí sí, sus alegaciones en favor y en contra de la legitimidad o ilegitimidad de la actuación administrativa» (p. 22). Véase, incidiendo en la idea de Palao Taboada, AGULLO AGÜERO, A., La comprobación de valores. Comentario crítico al artículo 52 de la Ley General Tributaria, en AA.VV., *Comentarios a la Ley General Tributaria y líneas para su reforma (Homenaje a Fernando Sainz de Bujanda)*, vol. I, IEF, Madrid, 1991, pp. 847 y ss.; MARÍN-BARNUEVO FABO, D., *Presunciones y técnicas presuntivas en Derecho tributario*, McGraw-Hill, Madrid, 1996, pp. 5 y ss.; del mismo autor, «La naturaleza de la actividad probatoria desarrollada en los procedimientos tributarios», *Fisco*, n.º 74/75, 1996, pp. 57 y ss., y «La distribución de la carga de la prueba en Derecho Tributario», *REDF*, n.º 94, 1997, pp. 185 y ss., el cual señala en la primera obra citada (pp. 25 y ss.) la incidencia que suponen en la actividad probatoria las peculiaridades que presenta el procedimiento tributario. Estas especialidades (entre las que puede citarse la ausencia de conocimiento directo por parte de la Hacienda Pública de los hechos cuya realización origina el presupuesto de hecho) provocan un distanciamiento de la Administración que da lugar al establecimiento de una serie de deberes por parte del obligado tributario en orden a poner en conocimiento de la Hacienda Pública los hechos con relevancia fiscal.

<sup>345</sup> RUIZ GARCÍA, J. R., *La liquidación en el ordenamiento tributario*, Cívitas, Madrid, 1987, pp. 157, 202 y ss.; PALAO TABOADA, C., La prueba en el procedimiento de gestión tributaria, en AA.VV., *Comentarios a la Ley General Tributaria...*, cit., vol. II, p. 1450; PONT MESTRES, M., Comprobación y liquidación, en AA.VV., *Comentarios a la Ley General Tributaria...*, cit., vol. II, p. 1413. En Alemania, WITTMANN, R., «Mitwirkungspflicht und Aufklärungspflicht in der AO. Reduktion der Mitwirkungspflicht durch finanzbehördliches Verhalten», *StuW*, 1/1987, p. 36; TIPKE, K., y KRUSE, H. W., comentario al par. 88, nm. 1 (actualización de 1994), *Abgabenordnung...*, cit.. Sobre la incidencia del respeto al procedimiento administrativo en relación a la aclaración de los hechos, véase PITTSCHAS, R., *Verwaltungsverantwortung und Verwaltungsverfahren*, C.H.Beck'sche Verlagbuchhandlung, Munich, 1990, pp. 687 y ss.

recimiento de los hechos dependiente de las partes no podría garantizar aquellas máximas.

Una tributación legal e igualitaria, en los términos exigidos en el art. 31.3 CE, sólo se ve asegurada si se basa en una correcta decisión, que presupone una aclaración lo más completa y acorde con la realidad del supuesto de hecho. Por ello, únicamente se alcanzará una decisión correcta que garantice la imposición deseada por la ley a través de la realización íntegra del principio de investigación, que lleve al esclarecimiento de la verdad material<sup>346</sup>. Expresado de otra manera, si la finalidad del procedimiento tributario es el logro de una tributación de acuerdo a los dictados del ordenamiento jurídico, esta meta sólo se alcanzará mediante una fase procedimental previa en la que se investiguen los hechos sobre los que se debe basar la decisión de la Administración.

Esta máxima obliga a los órganos administrativos a investigar la realidad, a fin de determinar su subsunción en el presupuesto de hecho contemplado por la ley. Por lo tanto, el esclarecimiento de los hechos precede a la subsunción de éstos dentro del presupuesto de hecho descrito en la norma y a la posterior aplicación de las consecuencias jurídicas en ella previstas<sup>347</sup>. La diferenciación entre investigación de la realidad y la subsunción de ésta en la norma es de gran importancia para determinar la ausencia de incidencia del principio de legalidad material respecto a la primera. En efecto, la existencia o no de ámbitos de enjuiciamiento en el presupuesto de hecho (a través del establecimiento de conceptos jurídicos indeterminados) o de ámbitos de discrecionalidad en la consecuencia jurídica no tiene ninguna incidencia respecto a la actividad de investigación sobre los hechos y, en consecuencia, tampoco en relación a la licitud de las transacciones sobre las cuestiones fácticas, debido a su anterioridad en el tiempo. Aun cuando la norma establece aquellos ámbitos, no se puede prescindir de un exacto conocimiento del supuesto de hecho. Así, por ejemplo, la determinación de si un gasto se ha producido o no y en qué cuantía es una cuestión previa e independiente a su calificación como deducible.

En conclusión, al no tener el principio de legalidad material ninguna incidencia respecto a las transacciones sobre las cuestiones fácticas, el ámbito lícito de éstas no puede limitarse según se proyecten en Derecho imperativo o dispositivo<sup>348</sup>. La con-

<sup>346</sup> PALAO TABOADA, C., «Naturaleza y efectos...», cit., p. 163. En Alemania, KNACK, H. J., Comentario al par. 24, *Verwaltungsverfahrensgesetz...*, cit., p. 259; KOPP, F. O., Comentario al par. 24, *Verwaltungsgerichtsordnung*, C.H.Beck'sche Verlagbuchhandlung, Munich, 1992; STELKENS, P., y otros, Comentario al par. 24, *Verwaltungsverfahrensgesetz...*, cit..

<sup>347</sup> LARENZ, K., *Methodenlehre der Rechtswissenschaft*, Springer-Lehbuch, Berlín, 1992, pp. 166 y ss.

<sup>348</sup> Como expresa gráficamente BLIND, J., *Die Voraussetzungen...*, cit., p. 180: «la investigación del supuesto de hecho es neutral respecto del carácter del Derecho a aplicar». Por el contrario, SALZWEDEL, J., *Die Grenzen...*, cit., p. 218, en congruencia con su tesis favorable a limitar las transacciones sobre hechos mediante el principio de legalidad, relaciona su licitud según versen sobre Derecho dispositivo o imperativo.

cesión de potestades de enjuiciamiento o discrecionales o, por el contrario, el establecimiento de una regulación imperativa, no determinan el modo ni la forma de investigar.

Debido a ello, no se pueden equiparar las transacciones que se realizan sobre los hechos y aquéllas cuyo objeto son conceptos jurídicos indeterminados contenidos en el presupuesto de hecho de la norma<sup>349</sup>. Mientras que las primeras son cuestiones fácticas cuya licitud se examina bajo el prisma del principio de investigación, las últimas se encuentran inmersas en el proceso de subsunción (cuestiones jurídicas) y, por lo tanto, son enjuiciadas desde la perspectiva del principio de legalidad.

Centrándonos en los hechos, el principio de investigación establece dos mandatos<sup>350</sup>. Uno, negativo, descarta la dependencia de la aclaración de los hechos respecto de las aportaciones de las partes. La otra exigencia, positiva, confiere a la Administración el deber de esclarecer el supuesto de hecho sin vinculación a aquellas aportaciones. En consecuencia, la autoridad financiera está obligada a aclarar el supuesto de hecho con la finalidad de conseguir una imposición igualitaria y legal. Para ello ha de investigar los hechos con todos los medios de que disponga, hasta eliminar toda incertidumbre<sup>351</sup>. Sin embargo, en determinados supuestos o bien esta supresión es imposible o bien la continuación de las actividades investigadoras conllevaría un gasto de tiempo y trabajo desproporcionado a los resultados esperados, es decir, existe una incertidumbre objetiva. Sólo la constatación de una duda de este tipo puede justificar su eliminación mediante la transacción.

## 2. Ámbito del principio de investigación

Como decimos, del art. 109 LGT se deriva que la investigación que la Administración ha de desarrollar tiene como objeto el supuesto de hecho, es decir, los hechos.

Los hechos pueden definirse como los «sucesos externos o internos, que pueden ser percibidos materialmente: acontecimientos o situaciones pasados o presentes, que tienen lugar predominantemente en el mundo exterior, aunque también pueden ser mentales (por ejemplo, un conocimiento o una intención del

obligado tributario, como el ánimo de obtener beneficios), que integran el presupuesto de hecho de la norma jurídica aplicable»<sup>352</sup>. También pueden ser investigados los hechos hipotéticos, negativos e imposibles<sup>353</sup>. Y, junto a los hechos singulares, se encuentran las máximas de la experiencia (hechos generales), que también pueden ser objeto de investigación<sup>354</sup>.

Por otro lado, el art. 109 LGT amplía la exigencia de comprobación e investigación a «la estimación de las bases imponibles». La Hacienda Pública no sólo está obligada a verificar o descubrir los datos fácticos, sino que ha de comprobar la cuantificación realizada por el sujeto pasivo, «utilizando los medios a que se refiere el art. 52 de esta Ley» (art. 109.2 LGT), es decir, los correspondientes a la estimación de valores. A pesar de que también se integra dentro del procedimiento de comprobación, constituye un procedimiento autónomo<sup>355</sup>. Es importante diferenciar la comprobación y la investigación de los supuestos de hecho de la estimación, pues ésta última no consiste en constatar hechos, sino en valorarlos<sup>356</sup>.

Como consecuencia del principio «iura novit curia» los principio o normas jurídicas no son objeto de investigación, estando el juez (o la Administración) obligado a conocerlos. Sin embargo, en supuestos excepcionales la actividad investigadora puede recaer sobre estas normas, por ejemplo, cuando se trata de Derecho extranjero o consuetudinario o de normas ya derogadas<sup>357</sup>.

## 3. El principio de proporcionalidad

La exigencia de investigación no es ilimitada, sino que se encuentra relativizada por el principio de proporcionalidad. Ello significa que si la continuación de la actuación investigadora administrativa condujera a una situación de desproporción entre el resultado obtenido y otros parámetros -como el dispendio de trabajo y tiempo- ha de considerarse que sobre el deber de investigar prevalece el interés general a un procedimiento que respete el principio de proporcionalidad.

<sup>352</sup> TIPKE, K., y KRUSE, H. W., Comentario al par. 88, OT, en *Abgabenordnung...*, cit., p. 24. Por otra parte, en el procedimiento tributario sólo pueden ser investigados los hechos con relevancia tributaria, es decir, «todos aquellos que influyen o pueden influir en la decisión de la autoridad financiera», SÖHN, Comentario al par. 88, en HÜBSCHMAN, W., *Kommentar...*, cit., p. 12.

<sup>353</sup> SÖHN, Comentario al par. 88, en HÜBSCHMANN, W., y otros, *Kommentar...*, cit., p. 11.

<sup>354</sup> SÖHN, Comentario al par. 88, en HÜBSCHMANN, W., y otros, *Kommentar...*, cit., pp. 12 y 13.

<sup>355</sup> Respecto a la autonomía del procedimiento de comprobación y el de valoración, como consecuencia de su objeto y de los medios empleados, véase AGULLO AGÜERO, A., *La comprobación de valores...*, cit., pp. 843 y ss.

<sup>356</sup> PALAO TABOADA, C., *La prueba en el procedimiento de gestión...*, cit., pp. 1.454 y ss.; PONT MESTRES, M., *Comprobación y liquidación...*, cit., p. 1.416 y ss.

<sup>357</sup> ROSENBERG, L., *Zivilprozessrecht...*, cit., p. 648.

<sup>349</sup> Equiparación que sí realiza SALZWEDER, J., *Die Grenzen...*, cit., p. 195.

<sup>350</sup> WITTMANN, R., *Mitwirkungspflicht...*, cit., p. 36.

<sup>351</sup> En este punto se inserta el incumplimiento del deber de colaboración del obligado tributario. Esta falta no es requisito bastante para considerar que existe una duda objetiva y proceder a la transacción. Es necesario que a la ausencia de colaboración se le una la imposibilidad de conocer la situación tributaria por otro medio (art. 64 RGIT), pues no hay que olvidar que el deber de investigación es un mandato dirigido a la Administración, y no a los ciudadanos. SÖHN, Comentario al par.88, en HÜBSCHMANN, W., y otros, *Kommentar...*, cit., pp. 26 y ss.

En tales casos, debido a la imposibilidad de conocer la situación que realmente aconteció o a la desproporción que produciría la continuación de las pesquisas, se considera que existe una incertidumbre objetiva la cual justifica y es causa de la transacción, que realizará en mayor medida el interés general<sup>358</sup>.

Determinados fenómenos actuales, como la mayor vinculación de la tributación a supuestos de hecho de realización futura, la dificultad de fijar de forma cierta los valores de los bienes, así como las dificultades de los medios de prueba para esclarecer los hechos, provocan la existencia de un gran número de situaciones controvertidas, cuyo esclarecimiento es cada vez más costoso para la Administración<sup>359</sup>.

Cuándo puede el ente público dejar de investigar una situación, procediendo a su fijación mediante la transacción con el ciudadano, es una cuestión que ha de resolverse casuísticamente, mediante la aplicación del principio de proporcionalidad: la Administración, ante el supuesto concreto, puede llegar a la conclusión de que la continuación de la investigación infringiría aquella máxima, pues daría lugar a una situación de desproporción entre el resultado que presumiblemente se obtendrá y el gasto de tiempo y trabajo y las posibilidades de éxito, así como a la alta posibilidad de que pueda producirse un litigio si dicta un acto en contra del obligado tributario<sup>360</sup>. En estos supuestos se considera que respecto a la situación objeto de la investigación hasta ese momento existe una incertidumbre objetiva, cumpliéndose el supuesto de la transacción. La utilización de dicho negocio jurídico se encontrará plenamente justificada, debido al ahorro de tiempo y trabajo que conlleva, además de la desproporción que evita entre estos factores y el resultado al que la continuación de la investigación hubiera conducido.

Ya PALAO TABOADA, en relación a los Jurados tributarios, apuntó la nota de la proporcionalidad. En su opinión, la imposibilidad de estimar de forma exacta la

<sup>358</sup> En este sentido se configuró la intervención de los Jurados tributarios, a los que sólo podía acudir cuando los órganos de gestión se encontraran ante la imposibilidad objetiva de comprobar la existencia de los elementos fácticos relevantes. Véase PALAO TABOADA, C., «Declaración de incompetencia...», *cit.*, pp. 647 y ss. En relación a las transacciones tributarias se pronuncia la mayoría de la doctrina alemana: Entre otros, TIPKE, K., y KRUSE, H. W., Comentario al par. 88 OT (actualización de 1994), *Abgabenordnung...*, *cit.*, núm.6; BLIND, J., *Die Voraussetzungen...*, *cit.*, p. 170 y ss.; ULE, C. H., y LAUBINGER, H.-W., *Verwaltungsverfahrenrecht...*, *cit.*, p. 281; BRAUN, W., «Wandel in den Handlungsformen der Leistungsverwaltung», *BayVBl*, 1983, p. 227; MARTENS, J., «Vergleichsvertrag...», *cit.*, pp. 99 y ss.; SONTHEIMER, J., *Der verwaltungsrechtliche...*, *cit.*, p. 29; EICH, A., *Die tatsächliche...*, *cit.*, p. 48; STELKENS, en STELKENS, P., y otros, *Verwaltungsverfahrensgesetz...*, *cit.*, par. 24; SÖHN, Comentario al par. 88, en HÜBSCHMANN, W., y otros, *Kommentar...*, *cit.*, p. 42; SEER, R., *Verständigungen...*, *cit.*, pp. 487 y ss. En la jurisprudencia alemana, Sentencia del BFH de 11-12-1984 (BStBl. II 1985, pp. 354 y ss.).

<sup>359</sup> A este respecto, ZORNOZA PÉREZ, J. J., *¿Qué podemos aprender...?*, *cit.*, p. 167. La jurisprudencia alemana se ha pronunciado al respecto en BFH 11.12.1984 (BStBl 1985 II, pp. 354 y ss.).

<sup>360</sup> Como expuso la STS 8-3-1962, no se requiere ni la existencia de un pleito actual ni la amenaza de un pleito inminente, sino sólo su posibilidad. En Alemania, BONK, H. J., en STELKENS, P., y otros, *Verwaltungsverfahrensgesetz...*, *cit.*, p. 1281.

situación tributaria del particular por los órganos de gestión, que provocaba la intervención de los Jurados fiscales, «no tiene que ser absoluta, sino que basta que las dificultades que se oponen a una comprobación exacta sean lo suficientemente grandes como para que ésta no pueda exigírseles a los órganos de gestión»<sup>361</sup>.

En concreto, la objetividad de la incertidumbre se refleja en que cualquier tercero con los conocimientos exigidos en cada supuesto a la Hacienda Pública no podría llegar al esclarecimiento del supuesto de hecho o conseguirlo sólo tras un derroche de tiempo y trabajo injustificado<sup>362</sup>.

Efectivamente, la exigencia de que la Administración prosiga su investigación en orden a una posible aclaración total e incontrovertida del supuesto de hecho y de la situación jurídica puede no ser racional. En muchas ocasiones, ni siquiera se alcanzaría este resultado.

Si la incertidumbre no es objetiva, pues pudo solucionarse mediante la utilización de medios de prueba a través de un procedimiento de investigación proporcional al resultado deseado a juicio de cualquier sujeto con los conocimientos exigibles a la Administración, no se producirá la causa de la transacción ni, por lo tanto, la justificación de la búsqueda del establecimiento concordado de la situación. Si no hay incertidumbre, la licitud de las prestaciones que se realicen serán examinadas a la luz del principio de investigación. En definitiva, la inobservancia de esta máxima cuando no se dan los requisitos de la transacción no se encuentra justificada<sup>363</sup>.

Por supuesto, la posibilidad de celebrar una transacción no exime a la Hacienda Pública de su deber de investigación<sup>364</sup>. Sólo una vez agotado el procedimiento establecido en el ordenamiento jurídico en orden a la subsunción de lo acontecido en el presupuesto de hecho de la norma está legitimada para transigir.

<sup>361</sup> PALAO TABOADA, C., «Declaración de incompetencia...», *cit.*, p. 652. En relación a las transacciones, SONTHEIMER, J., *Der verwaltungsrechtliche...*, *cit.*, p. 29; CLAUSEN, Comentario al par. 24, nm. 31, en KNACK, H. J., *Verwaltungsverfahrensgesetz...*, *cit.*; MÖLLGAARD, en KNACK, H. J., *Verwaltungsverfahrensgesetz...*, *cit.*, p. 689; STELKENS, P., Comentario al par. 24, nm.9, en STELKENS, P., y otros, *Verwaltungsverfahrensgesetz...*, *cit.*

<sup>362</sup> BLIND, J., *Die Voraussetzungen...*, *cit.*, p. 175. Así lo ha expresado, la jurisprudencia alemana (BVerwGE de 17.89.94), al admitir la licitud de las transacciones sobre cuestiones de hecho cuando «la eliminación de las incertidumbres fácticas conlleven probablemente un derroche desproporcionado y sin embargo no se espere de ellas una seguridad suficiente».

<sup>363</sup> BLIND, J., *Die Voraussetzungen...*, *cit.*, p. 172; ULE, C. H., y LAUBINGER, H.-W., *Verwaltungsverfahrenrecht...*, *cit.*, p. 282; PITTSCHAS, R., *Verwaltungsverantwortung...*, *cit.*, p. 730.

<sup>364</sup> SONTHEIMER, J., *Der verwaltungsrechtliche...*, *cit.*, p. 29; KNACK, H. J., *Verwaltungsverfahrensgesetz...*, *cit.*, par. 55; SCHIMPF, C., *Der verwaltungsrechtliche...*, *cit.*, p. 224. Todos ellos exponen que la posibilidad de eliminar una deficiencia en la aclaración del supuesto de hecho mediante su fijación concertada no libera a la Administración de su obligación de investigar hasta conseguir un grado suficiente de convencimiento sobre la realidad.

Este tema ha de relacionarse con la actual polémica en torno a la limitación de la obligación de investigación por criterios de economía procesal. Y la cuestión se agudiza en relación al procedimiento tributario debido a que éste, por su característica de proceso de masas, se encuentra en medio de una zona de tensiones entre la exigencia, por un lado, de que la Administración lleve a cabo las funciones que el ordenamiento jurídico le encomienda de forma sencilla, rápida, proporcional y barata y, por otro, el principio de legalidad<sup>365</sup>. Sin embargo, la proporcionalidad no sólo ha de enjuiciarse a través de criterios de economía, ya sea ésta procesal o de otro tipo, sino que también ha de tenerse en cuenta el interés público. De esta forma, se dan situaciones en las que, aunque se constate que el desarrollo de las investigaciones va a dar a lugar a una desproporción entre el resultado obtenido y el trabajo o el tiempo empleados o las posibilidades de éxito, su continuación viene exigida por el interés público, que reclame, por ejemplo, una resolución clara e incontrovertida del supuesto. Como ya ha sido expuesto, la determinación de cuándo es justificable la realización de una transacción ha de ser realizada ante el caso concreto, teniendo en cuenta todos los factores concurrentes.

Por otra parte, la incertidumbre no puede residir únicamente en el particular. Esto es, la transacción no se encuentra justificada cuando la Administración fija unos hechos sabiendo que no son los que en realidad han acontecido. En este sentido, la duda del ciudadano, si la Hacienda Pública no la comparte, es intrascendente<sup>366</sup>.

#### **4. Ambito lícito de los negocios jurídicos transaccionales sobre los supuestos de hecho tributarios**

Como puede apreciarse, en nuestra opinión, la Hacienda Pública está legitimada para celebrar transacciones sobre cuestiones fácticas siempre que constate la concurrencia de una incertidumbre.

Sin embargo, ésta no es una tesis unánime en la doctrina, ya que parte de ella limita el campo de aplicación de las transacciones a los llamados «ámbitos de fijación» (Feststellungsspielräume). A su parecer, fuera de estos ámbitos, si la incertidumbre sigue subsistiendo tras la investigación, el procedimiento ha de finalizar siempre mediante la emisión de un acto unilateral que contenga una estimación indirecta. A continuación exponemos esta tendencia, para posteriormente razonar nuestra oposición a ella y la postura que defendemos.

##### **a) Tesis que mantiene la licitud de las transacciones exclusivamente en los ámbitos de fijación**

Dentro del procedimiento de investigación del supuesto de hecho se distinguen los ámbitos de fijación, que se producen cuando la propia norma prevé un margen de aproximación al supuesto de hecho, debido a la imposibilidad de establecer reglas que permitan una comprensión objetivamente correcta de dicho supuesto<sup>367</sup>.

En primer lugar es importante diferenciar estos ámbitos de los de discrecionalidad. Dicha distinción es clara porque en el marco de la investigación del supuesto de hecho no es posible la atribución de potestades discrecionales, pues la aplicación del Derecho no se producirá hasta un estadio posterior, una vez que los hechos estén esclarecidos y, por lo tanto, sea posible su subsunción dentro de una norma y la aplicación de consecuencias jurídicas. En definitiva, la diferencia entre la discrecionalidad y la fijación radica en que mientras mediante la primera existen diversas decisiones jurídicas cuya elección es siempre lícita, en la segunda sólo existe un supuesto de hecho al que la Administración ha de aproximarse. Por ello se dice que la discrecionalidad es un problema de opción entre varias decisiones lícitas, y la fijación es una cuestión de aproximación al supuesto de hecho realizado<sup>368</sup>.

A pesar de esta diversidad, entre los dos ámbitos existe una similitud en la búsqueda de la decisión, reflejada en la existencia en la práctica, en ambos casos, de varias decisiones correctas. Ello posibilita, en opinión de algunos autores, el traslado de la argumentación desarrollada en torno a las transacciones en el marco de las consecuencias jurídicas (donde, también a su parecer, sólo se permite la negociación en las materias donde exista una discrecionalidad), a las producidas respecto al presupuesto de hecho (fijación)<sup>369</sup>. Consiguientemente, la transacción se limita a las cuestiones respecto de las cuales el ordenamiento jurídico conceda un ámbito de fijación.

Dichos ámbitos de fijación concurren en los supuestos de hecho para cuya determinación la ley concede un ámbito de valoración (Bewertungsspielraum), un ámbito de estimación de la prueba (Beweiswürdigungsspielraum) o un ámbito de estimación (Schätzungsspielraum, par.162 AO; 96 FGO). Ejemplos concretos de ámbitos de fijación son la estimación del volumen del aprovechamiento o explotación privado no documentado de un inmueble que también se destina a fines empresariales; la apreciación de la vida útil de bienes económicos

<sup>367</sup> EICH, A., *Die tatsächliche...*, cit., p. 35.

<sup>368</sup> EICH, A., *Die tatsächliche...*, cit., p. 36.

<sup>369</sup> EICH, A., *Die tatsächliche...*, cit., p. 30. Como posteriormente estudiaremos, los autores que como EICH, delimitan las transacciones a aquellos ámbitos donde esté previsto por el ordenamiento (ámbitos de fijación), también mantienen la misma exigencia respecto a las cuestiones de Derecho (ámbitos de discrecionalidad).

<sup>365</sup> WITTMANN, R., «Mitwirkungspflicht...», cit., p. 39.

<sup>366</sup> STEIN, «Der Verwaltungsvertrag und die Gesetzmässigkeit der Verwaltung», *AöR*, 86, 1961, p. 329; SCHICK, W., *Vergleiche und...*, cit., p. 34; BISEK, N. Z., *Der öffentlich-rechtliche...*, cit., p. 75.

en relación a la amortización por deterioro o la fijación del valor de mercado de un bien. Por lo tanto, siguiendo esta tesis se admite la licitud de los acuerdos previos sobre precios de transferencia, que determinan el valor de mercado del precio de transferencia; de los planes de amortización, los cuales fijan el deterioro de un bien; o de la tasación pericial contradictoria, que establece el valor de mercado de un bien o derecho.

En todos estos supuestos, la fijación del supuesto de hecho no se basa sólo en criterios objetivos, sino también en criterios subjetivos, debido a la existencia de ámbitos de fijación, sin los cuales las estimaciones, valoraciones (*bewertungen*) o valoraciones de la prueba no se conciben. Esta fijación basada en criterios subjetivos propicia en mayor medida que las realizaciones de supuestos de hecho comprobables objetivamente las diferencias de opinión entre la Administración tributaria y el particular<sup>370</sup>.

Si, por el contrario, la ley no concede el mencionado ámbito de fijación el supuesto de hecho deberá determinarse de manera objetiva. Puede ocurrir que, a pesar de dicha objetividad, la investigación de tales hechos no conduzca a su conocimiento exacto o conlleve consecuencias contrarias al principio de proporcionalidad. En estos supuestos no cabrá la transacción sobre los hechos controvertidos, sino que la Hacienda Pública deberá llegar unilateralmente a un resultado mediante la aplicación de la estimación indirecta<sup>371</sup>.

Como puede apreciarse, el ámbito permitido por esta doctrina para el contenido de las transacciones es el mismo que el otorgado en relación a la libertad de fijación por parte de la Administración cuando ésta resuelve la investigación de forma unilateral (márgenes de fijación). El principio de legalidad, al igual que ocurre cuando las actuaciones se desarrollan respecto a consecuencias jurídicas, no plantea mayores exigencias cuando la aproximación al supuesto de hecho se realiza contractualmente<sup>372</sup>.

Tampoco infringe el principio de seguridad jurídica las transacciones mientras se mantengan en los límites de la fijación, pues si el establecimiento de un supuesto de hecho no puede ser realizado de forma objetiva, la previsión por parte del ciudadano de la actuación de los órganos inspectores será la misma ya se fije aquél mediante acto o mediante contrato<sup>373</sup>.

En contra de esta postura se manifiestan algunos autores que consideran imposibles las transacciones incluso en los ámbitos de fijación. En este sentido, SÖHN<sup>374</sup> y TIPKE<sup>375</sup>, si bien admiten la existencia de conversaciones e incluso la

posibilidad de convencimiento de una parte a la otra sobre su punto de vista respecto a la comprobación o a la estimación, niegan que éstas tengan naturaleza transaccional. Sin embargo, admiten una diferencia según sobre quién recaiga la carga de la prueba; pues siempre respetará en mayor medida el principio de legalidad la transacción cuando la prueba incumba a la Administración. En concreto, un argumento de la doctrina que se ha manifestado contra la celebración de transacciones en relación al esclarecimiento de las cuestiones fácticas reside en la ausencia de disponibilidad por parte de la Hacienda Pública y de los ciudadanos sobre las reglas de apreciación y de carga de la prueba. En su opinión, ante un supuesto imposible de resolver a través de los medios de prueba han de aplicarse en todo caso las reglas de la carga de la prueba o de la estimación<sup>376</sup>. Esta postura se basa de forma fundamental en la ausencia de contemplación por parte del ordenamiento jurídico de la posibilidad de transigir como medio para eliminar incertidumbres respecto a un hecho; el Derecho Tributario sólo conoce como medios para solucionar una controversia a este respecto la reducción de la medida de la prueba, las reglas de la carga de la prueba y la estimación. Sin embargo, como apreciamos, la crítica expuesta por estos autores hace referencia a una ilicitud de las transacciones como medio de resolver incertidumbres sobre supuestos de hechos en cuanto a su forma y no por el contenido. En efecto, estos negocios jurídicos no serán posibles en tanto el ordenamiento jurídico no los contemple, como exigencia derivada del principio de legalidad sobre el procedimiento administrativo (art. 105.3 CE), pero no porque la materia en sí no sea susceptible de negociación.

**b) *El principio de paz jurídica: admisión de las transacciones respecto a todas las cuestiones fácticas del presupuesto de hecho de la obligación tributaria***

A nuestro parecer, la tesis arriba analizada es rechazable, pues, en realidad, no supone una garantía del principio de investigación. Ante un hecho incierto la Hacienda Pública nunca podrá establecer la realidad tal y como realmente aconteció, ni mediante la estimación unilateral, ni mediante la celebración de una transacción<sup>377</sup>.

<sup>376</sup> TIPKE, K., y KRUSE, H. W., Comentario al par. 85 (actualización de 1994), nm. 11, *Abgabenordnung...*, cit.; HAUERSEN, F., «Unterschiede in den Bindungswirkungen von Verwaltungsakt, öffentlich-rechtlichem Vertrag, gerichtlichem Vergleich und Urteil», *NJW*, 1963, p. 1331; GROSSE, T., «Die Schlussbesprechung...», cit., p. 59.

<sup>377</sup> En este sentido, BLIND, J., *Die Voraussetzungen...*, cit., p. 175; SONTHEIMER, J., *Der verwaltungsrechtliche...*, cit., p. 121; BIRK, D., «Effizienz...», cit., p. 302; VON WALLIS, Comentario al par. 162 OT (actualización 1989), en HÜBSCHMANN, W., y otros, *Kommentar...*, cit., nm. 5 y ss. La doctrina alemana emplea el término «Wahrscheinlichkeit». SCHIMPF, C., *Der verwaltungsrechtliche...*, cit., p. 223, donde emplea el término «gesetzeskongruent». En efecto, una transacción tienen las mismas posibilidades de llegar a un resultado incongruente desde el punto de vista normativo que la aplicación de las reglas de la carga de la prueba.

<sup>370</sup> EICH, A., *Die tatsächliche...*, cit., p. 6.

<sup>371</sup> EICH, A., *Die tatsächliche...*, cit., p. 7.

<sup>372</sup> EICH, A., *Die tatsächliche...*, cit., p. 38.

<sup>373</sup> EICH, A., *Die tatsächliche...*, cit., p. 39.

<sup>374</sup> SCHÖN, comentario al par. 78 (actualización de 1990), en HÜBSCHMANN, W., y otros, *Kommentar...*, cit., nm. 39.

<sup>375</sup> TIPKE, K., y KRUSE, H. W., Comentario al par. 85 (actualización de 1994), nm. 11, *Abgabenordnung...*, cit.



Una vez sentada esta afirmación, los principios de paz jurídica y de eficacia favorecen la sustitución de la estimación unilateral por la negociación. En este sentido, ZORNOZA PÉREZ<sup>378</sup> ha manifestado la ausencia de una mayor garantía para el ciudadano mediante la emisión de un acto unilateral cuando existe una cuestión controvertida, pues en estos supuestos el principio de legalidad no se encuentra más respetado si la Administración dicta un acto que si la incertidumbre se solventa de forma concordada con el ciudadano.

Además, debido al alejamiento de la realidad que se produce mediante todos estos institutos, la transacción se justifica por la vinculación que provoca respecto al particular por la que se elimina la posibilidad de su recurso. Por el contrario, si la Hacienda Pública determina la cuestión fáctica unilateralmente, el obligado tributario no se encuentra vinculado a la fijación así realizada por lo que estará legitimado para recurrir el acto administrativo unilateral donde se contenga dicha fijación<sup>379</sup>. Así, la posibilidad de transigir en el procedimiento administrativo sirve a los principios de economía procedimental y al de proporcionalidad.

La concurrencia de un margen de fijación tendrá, sin embargo, una relevancia en cuanto al carácter de la incertidumbre exigible. Si la autoridad financiera desea transigir una cuestión sobre la que existe un ámbito de fijación, la incertidumbre podrá ser meramente subjetiva, es decir, que si bien hay un conflicto de intereses entre las partes (requisito ineludible de la transacción), éste es resoluble de una forma proporcionada. Al igual que ocurre respecto de las cuestiones jurídicas con los ámbitos de discrecionalidad, el peligro que supone la negociación en estos campos es mucho menor, ya que el pacto se moverá en un ámbito restringido y demarcado por el ordenamiento jurídico y que, además, coincide con el que disfrutaría la Administración si decidiera actuar de forma unilateral.

Importa aclarar que la adopción de la tesis que limita el contenido lícito de las transacciones a los ámbitos de fijación o el seguimiento de la mantenida por nosotros no lleva a grandes diferencias prácticas en relación al ordenamiento

<sup>378</sup> ZORNOZA PÉREZ, J.J., ¿Qué podemos aprender..., cit., p. 167.

<sup>379</sup> En opinión de FROTSCHER, «Tatsächliche Verständigung...», cit., p. 11, ante una situación de incertidumbre la decisión unilateral de la autoridad tributaria contendría una solución peor y más insegura que la transacción; por lo tanto «el entendimiento sobre los hechos no sólo no infringe los principios de justicia y tipicidad de la imposición, sino que los sirve». En contra, TIPKE, K., y KRUSE, H. W., Comentario al par. 85 (actualización de 1994), nm. 11, *Abgabenordnung...*, cit.

La ley italiana de 30-11-1994, n.º 656, que regula junto a la figura de la «rectificación con la conformidad del contribuyente», la «conciliación judicial», establece que este último instituto sólo puede llevarse a cabo cuando la controversia «afecte a cuestiones que no puedan resolverse con pruebas ciertas». Es decir, «si la pretensión del Fisco no se basa en pruebas ciertas, si reina la incertidumbre sobre los fundamentos de tal pretensión, el acuerdo sobre la delimitación de la pretensión de la Administración no se opone al principio de legalidad; es, así, más contraria a tal principio una pretensión no basada en pruebas ciertas», en palabras de MOSCHETTI, F., *La possibilità di accordo...*, cit., p. 128.

jurídico tributario español. Y ello es así porque en nuestro Derecho la mayoría de las transacciones tributarias que tienen como objeto una cuestión de hecho versan sobre ámbitos de fijación. En este sentido, podemos citar los acuerdos previos sobre precios de transferencia, los cuales fijan el valor de mercado de un precio de transferencia; si estos pactos no llegan a celebrarse, es la Administración la que fija unilateralmente el valor para lo cual disfruta de un amplio espectro en cuanto a la concreción de la decisión. Lo mismo ocurre con la tasación pericial contradictoria, que si no se lleva a cabo, la Hacienda Pública dicta un acto unilateral sobre un ámbito de fijación concedido por el ordenamiento jurídico: el valor de mercado. A pesar de esta constatación, creemos necesario decantarnos por una de las dos posturas y aclarar la licitud de que el contenido de las transacciones se extiende a todas las cuestiones de hecho, con independencia de si sobre ellas la ley concede o no un ámbito de fijación. Y ello es importante porque, de esta manera, se comprenden instituciones como los planes de reinversión, respecto de los cuales el ordenamiento jurídico sólo prevé un único contenido, pero sobre los que es posible que recaiga una incertidumbre que provoque la imposibilidad de fijar con certeza ese contenido. Y, en segundo lugar, la relevancia de asumir esta tesis también se manifiesta en la admisión de futuras habilitaciones legales en relación a cuestiones de hecho que presenten una incertidumbre, con independencia de si se integran dentro de un ámbito de fijación o no. De esta forma se entiende mejor la propuesta que desarrollamos en el capítulo cuarto respecto a la implantación de la terminación transacción en el procedimiento de inspección, al estilo de la «Schlussbesprechung» alemana, en la que en una entrevista con el obligado tributario el inspector ponga en su conocimiento todas las incertidumbres que no haya podido resolver, para solucionarlas con él de una forma concordada.

Por otra parte, algunos autores excluyen la posibilidad de transigir sobre las incertidumbres fácticas cuando los hechos puedan ser fijados mediante una colaboración del ciudadano y la carga de la prueba recaiga sobre éste<sup>380</sup>. De este modo se evita que obligado tributario reacio a colaborar con la Hacienda Pública se vea favorecido por la imposibilidad de descubrir los hechos debido a su propio comportamiento. En efecto, en este supuesto no es posible celebrar una transacción porque falta la objetividad de la incertidumbre, pues el ciudadano conoce la realidad tal como se produjo. La autoridad financiera acudirá entonces a la estimación indirecta.

Por último, es importante destacar que la transacción sobre el supuesto de hecho no puede conducir a resultados abiertamente disconformes con la realidad<sup>381</sup>. Mediante su celebración las partes no pueden «elaborar» un hecho según su conveniencia. Debido a las exigencias derivadas de su inclusión en el Derecho público, el contenido de la transacción ha de ajustarse a una razonabilidad.

<sup>380</sup> SPANNOWSKY, W., *Grenzen...*, cit., p. 215.

<sup>381</sup> Sentencia del BFH 11-12-1984 (BStBl.1985 II, p. 354 y ss.).



## B) TRANSACCIONES TRIBUTARIAS SOBRE CUESTIONES JURÍDICAS: EL PRINCIPIO DE LEGALIDAD

Respecto a la licitud de las transacciones que tienen como objeto cuestiones jurídicas existe una postura mayoritaria en España que considera el principio de legalidad como límite de estos negocios jurídicos, de forma que sólo podrán celebrarse sobre las cuestiones en relación a las cuales el ordenamiento jurídico conceda un ámbito de discrecionalidad, al igual, por otra parte, que el resto de contratos de Derecho público y los actos administrativos.

Sin embargo, como explicamos en relación a las cuestiones de hecho, en nuestra opinión el único criterio de licitud de las transacciones consiste en la concurrencia de una controversia, sin tener relevancia si ésta se proyecta respecto de un aspecto regulado imperativa o discrecionalmente más que en cuanto a la exigencia de que la incertidumbre sea objetiva en el primer caso. La razón que nos induce a este criterio es la ausencia de una mayor protección al interés público cuando la Hacienda Pública resuelve unilateralmente una duda relativa al sentido de una norma jurídica imperativa. Antes al contrario, el acto administrativo presenta la desventaja de que su contenido —que tampoco garantiza su adecuación a la verdadera voluntad del ordenamiento jurídico— no vincula al obligado tributario.

### 1. El principio de legalidad como límite de las transacciones sobre cuestiones jurídicas

La primera postura mencionada entiende que el principio de legalidad, que sirve de base al dogma de la indisponibilidad del crédito tributario, conduce a afirmar que los contratos de Derecho público transaccionales sólo son lícitos dentro de los límites de la legalidad más estricta.

En un primer momento, la doctrina<sup>382</sup> afirmó la ilicitud de todas las transacciones sobre las cuestiones jurídicas que se plantearan en torno al establecimiento de la deuda tributaria, como consecuencia del principio de legalidad. La exigencia constitucional de que el tributo sea recaudado de acuerdo con la ley excluía, en opinión de los defensores de esta postura, la posibilidad de que la Hacienda

<sup>382</sup> En este sentido, KAPP, R., «Vergleich (Vereinbarungen) über Steueransprüche», *DSzZ*, 7, 1942, p. 75; GIANNINI, A. D., *Institutiones...*, cit., p. 204; MAASSEN, K., *Regelungen mit dem Finanzamt (Auskünfte, Zusagen und Vereinbarungen im Steuerrecht)*, Dr. Otto Schmidt, Colonia, 1959, pp. 64 y ss.; BECKER, E., y otros, *Reichsabgabenordnung. Kommentar*, Carl Heymanns Verlag, Colonia, 1965, comentario al par. 220; PAULICK, H., «Steuervereinbarungen und Vergleiche im Steuerrecht», *JuS*, 1966, p. 21; PUGLIESE, M., *Institutiones...*, cit., p. 294.

Pública fijara los elementos de la obligación tributaria de forma concordada con el particular.

Sin embargo, posteriormente ha surgido una corriente doctrinal que rechaza la identificación entre indisponibilidad del poder tributario e indisponibilidad de las facultades liquidadoras y acepta la celebración de transacciones sobre las cuestiones jurídicas respecto de las cuales el legislador conceda a la Administración un poder discrecional<sup>383</sup>.

Como expone el autor que concibió esta idea, BERLIRI<sup>384</sup>, «una cosa es reconocer que la obligación tributaria puede ser reducida, aplazada modificada, etc., y otra decir que ello puede ser realizado cuantas veces la Administración lo estime oportuno, o, por el contrario, sólo en los límites y en los casos taxativamente previstos en las leyes (...). Dado que el establecimiento del tributo queda reservado a la ley, es obvio que la Administración financiera no puede disfrutar jamás de un poder discrecional en orden a los elementos esenciales de la obligación tributaria, es decir, a los sujetos pasivos, a la individualización del presupuesto de hecho cuya realización hace nacer a dicha obligación y a los criterios en base a los cuales se determina su cuantía (alícuota y parámetro). Por tanto, sólo sobre los restantes aspectos de la obligación tributaria (por ejemplo, modo y tiempo de pago) puede existir, en vista del silencio del legislador, una discrecionalidad administrativa».

SAINZ DE BUJANDA<sup>385</sup> completa la explicación de BERLIRI extendiendo el razonamiento sobre las potestades discrecionales a las negociales, identificando en la práctica el ámbito permitido de ambas: «la advertencia del profesor italiano es certera, si bien debe completarse con las indicaciones que acaban de hacerse, esto es, con la imposibilidad constitucional de que *sobre tales elementos* (los reservados a ley), pueda tampoco disfrutar de facultades negociales la Administración pública, ni aun en el caso de que la ley ordinaria le señale los

<sup>383</sup> La doctrina ha circunscrito tradicionalmente el ámbito de desarrollo de los contratos públicos a las potestades discrecionales (véase la literatura citada en la nota 342). En Italia, el ordenamiento jurídico administrativo ha recogido expresamente esta tendencia; la Ley 241/1990, de 7 de agosto, «nouvi norme in materia di procedimento amministrativo e di diritto di accesso ai documenti amministrativi» (traducida por FANLO LORAS, A., *RAP*, n.º 124, 1991, pp. 461 y ss.), dispone en su art. 11 que «recibiendo las observaciones y propuestas presentadas según el art. 10, la Administración procedente puede concluir, sin perjuicio de los derechos de terceros, y persiguiendo en todo caso el interés público, acuerdos con los interesados a fin de determinar el contenido discrecional de la resolución final o bien, en los casos previstos por la ley, en sustitución de ésta». Entre los autores italianos que comentan esta norma puede consultarse PETRILLO, A.M., «Gli accordi amministrativi nella legge 7 agosto 1990 N. 241, relativa alla disciplina del procedimento amministrativo», *Rivista amministrativa della Repubblica italiana*, 1992, n.º 11-12, p. 1617.

<sup>384</sup> BERLIRI, A., *Principios de Derecho Tributario*, vol. II (traducción, estudio preliminar y notas de N. Amorós Rica y E. González García), Editorial de Derecho Financiero, Madrid, 1971, pp. 166 y 167.

<sup>385</sup> SAINZ DE BUJANDA, F., *Hacienda...*, cit., T. IV, pp. 172 y 173.

casos y límites en que pueda hacerlo. *Las facultades de disposición de la Administración, en el campo de la obligación tributaria, no pueden extenderse en ningún caso —esto es, exista o no autorización legal— más allá del ámbito acotado por el principio fundamental de «reserva de ley».*

A pesar del avance que las elaboraciones de estos autores supusieron hacia el reconocimiento de las transacciones tributarias, en nuestra opinión su base dogmática es incorrecta. Y no discutimos en este momento la reducción de los convenios al ámbito de los poderes discrecionales, sino la identificación de ese ámbito con los elementos no reservados a ley.

En este sentido, los aspectos sobre los que recae una reserva de ley y aquéllos respecto de los cuales la Administración sólo ostenta un poder reglado no pueden confundirse<sup>386</sup>. El principio de legalidad se desdobra, en un Estado de Derecho, en la reserva de ley (arts. 31.3, 53 y 104.2 CE, entre otros) y en el principio de legalidad en sentido estricto (art. 9.3 y 103 CE)<sup>387</sup>. Esta última vertiente establece un mandato de juridicidad, es decir, una vinculación de la Administración a la ley y al Derecho, de manera que todas sus actuaciones han de ser conformes con el ordenamiento jurídico.

En concreto, MERKL señala la conveniencia de no confundir el principio de legalidad (concebido como reserva de ley) y el principio de juridicidad (entendido como exigencia de adecuación de la actuación administrativa al Derecho), puesto que «el principio de legalidad es un caso especial de aplicación del principio de juridicidad. La ley no es más que una entre las fuentes jurídicas; la legalidad, por lo tanto, una juridicidad cualificada. Así el principio de legalidad presupone el otro principio, pero el principio de juridicidad no condiciona de modo alguno el de legalidad»<sup>388</sup>.

De esta manera, mientras el principio de legalidad de la Administración constituye una exigencia general a todas las actuaciones de ésta, la garantía adicional que se manifiesta mediante la reserva de ley sólo recae sobre aquellas actuaciones que incidan en los campos jurídicos expresamente mencionados por

la Constitución. Nuestra Ley Suprema ha sido consciente de la necesidad de someter algunas materias a una protección «reforzada» mediante la reserva de ley, que constituye un mandato de regulación a través de normas con rango de ley formal dirigido al propio Parlamento<sup>389</sup>. El mandato de reserva de ley tributaria expresa la exigencia de que el establecimiento de obligaciones tributarias, a través de la fijación de los presupuestos de hecho cuya realización da lugar al nacimiento de aquélla, sea competencia exclusiva del Parlamento<sup>390</sup>. Es decir, constituye una norma sobre la normación, una regla jurídica de competencia, que acota la potestad normativa del Estado.

Teniendo en cuenta todo esto, el límite de las actuaciones materiales de la Administración, unilaterales o negociadas, sólo puede encontrarse en el principio de juridicidad. Y a este respecto conviene afirmar que nuestra Norma Fundamental no contiene ningún criterio que diferencie el principio de legalidad de la Administración en sentido amplio y el de la Hacienda Pública. En efecto, mientras que los arts. 31.3 y 133.1 y 3 CE imponen una reserva de ley respecto al establecimiento de «prestaciones personales o patrimoniales de carácter público», no existe un precepto constitucional que singularice, en cualquier sentido, la vinculación de la actividad tributaria de la Administración a la ley en materias

<sup>389</sup> Rechazamos la tesis que defiende la existencia de una reserva de ley global en la Constitución española de 1978, defendida, entre otros autores, por GARRORENA MORALES, A., *El lugar de la ley en la Constitución española*, Madrid, 1980. Las razones expuestas por OTTO, I. de, *Derecho constitucional. Sistema de fuentes*, Ariel Derecho, Barcelona, 1987, pp. 155 y 156, para negar la validez de la anterior doctrina nos parecen plenamente convincentes: el argumento empleado por aquellos autores se centra en el artificial traslado de las estructuras ideadas por la doctrina alemana, sin tener en cuenta las diferencias que caracterizan a ambos sistemas constitucionales. En efecto, mientras la Ley Fundamental de Bonn contempla meras reservas de ley genéricas (arts. 2, 14 y 80), sobre las que los autores alemanes han tenido que realizar construcciones doctrinales con la finalidad de ampliar su ámbito, la Constitución española recoge dicha institución con una profusión que elimina cualquier intento de extensión.

<sup>390</sup> Creo innecesario entrar a conocer de la polémica suscitada tras la aprobación de la Constitución Española de 1978 sobre el sentido de la escueta fórmula «con arreglo a ley», empleada en el art. 31.3, pues se trata de una discusión actualmente superada. Hoy día es unánime la idea de que el constituyente quiso reservar a ley votada en el Parlamento el establecimiento de «prestaciones personales o patrimoniales de carácter público». En relación a aquella polémica puede verse LASARTE, J., «El principio de legalidad en el proyecto de Constitución de 1978», *REDF*, n.º 19, 1978, quien contrapone la parquedad del término utilizado por el art. 31.3 de la actual Constitución con el utilizado en el art. 9 del Fuero de los Españoles («ley votada en Cortes»). Según este autor, la voluntad del constituyente al imponer la reserva de ley tributaria en esos términos fue la de no impedir que las Comunidades Autónomas «dicten sus propias disposiciones tributarias con valor de ley(...)». Parece evidente que la exigencia de Ley votada en Cortes hubiese cortado de raíz reivindicaciones y expectativas de los grupos autonomistas en el orden tributario, con los consiguientes problemas para el consenso constitucional. El TC ha dado por concluida la polémica, estableciendo que las reservas de ley constitucionales no se refieren exclusivamente a ley emanada del Parlamento nacional, sino que asimismo pueden ser cumplidas por los órganos legislativos de las Comunidades Autónomas (Sentencia 37/1981, de 16 de noviembre).

<sup>386</sup> La diferenciación entre ambos institutos se planteó ante el surgimiento de la potestad reglamentaria de la Administración, pues cuando las leyes en sentido formal constituían la única fuente normativa, la reserva de ley y el principio de legalidad se identificaban, determinando la exigencia de que la Administración estuviera habilitada en sus actuaciones. Ver, en este sentido, TORNOS MAS, J., «La relación entre la ley y el reglamento: Reserva legal y remisión normativa. Algunos aspectos conflictivos a la luz de la jurisprudencia constitucional», *RAP*, n.º 100-102, vol. I, 1983, pp. 473 y ss.; y GARCÍA DE ENTERRÍA, E., y FERNÁNDEZ, T-R., *Curso...*, cit., I, pp. 421 y ss.

<sup>387</sup> Frente a la tesis más extendida, PAREJO ALFONSO, L., *Las bases constitucionales del Derecho administrativo (I)*, en PAREJO ALFONSO, L., y otros, *Manual...*, cit., vol. 1, pp. 61 y ss., considera que los arts. 97 y 103.1 no pueden reconducirse a un contenido unitario. En opinión de este autor, mientras el primer precepto hace referencia a los límites del Gobierno, el segundo se dirige a la Administración, de forma que cuando aquél actúe en su condición de órgano político-constitucional se encuentra vinculado de una forma más intensa.

<sup>388</sup> MERKL, A., *Teoría general...*, cit., p. 212.

no reservadas a regulación parlamentaria respecto del sometimiento al ordenamiento jurídico en el resto de la actuación administrativa<sup>391</sup>.

Junto a la vertiente señalada del principio de legalidad, relativa a la imposibilidad de que la Administración actúe sin habilitación previa, es necesario señalar el mandato de aplicación («Anwendungsgebot») contenido en esa misma máxima, que expresa, en palabras de TIPKE, que «la ejecución de la ley no está a disposición de la Administración, sino que exista una obligación de ejecución. La Administración debe hacer todo para trasladar a la realidad la voluntad del legislador. Las autoridades tributarias no están sólo obligadas a liquidar y a recaudar los impuestos legalmente debidos en tanto no exista una autorización en contra. La ley no es sólo límite sino también impulso de los actos administrativos... No sólo está prohibida la imposición externa a las leyes, sino también la no imposición a pesar del mandato legal»<sup>392</sup>.

Una vez aclarada la distinción entre reserva de ley y potestad imperativa, se puede resumir la tesis que estudiamos en este epígrafe en la admisión de las transacciones tributarias sobre las cuestiones respecto de las que la Administración

<sup>391</sup> BAYONA DE PEROGORDO, J. J., y SOLER ROCH, M. T., *Compendio de Derecho tributario*, Librería Compás, Alicante, 1991, p. 64. En opinión de estos autores, mientras la reserva de ley en Derecho tributario se encuentra marcada con una connotación muy particular, el principio de legalidad de la Administración en ese mismo campo jurídico no es más que «la manifestación de un principio general del Derecho Administrativo». Ver, en este mismo sentido, ALONSO GONZÁLEZ, L. M., *Jurisprudencia constitucional tributaria*, IEF-Marcial Pons, Madrid, 1993, p. 82. En Alemania, EICH, A., *Die tatsächliche...*, cit., p. 23 y la jurisprudencia (BVerfGE en su Sentencia 13, 318 (328)).

En contra de la postura que aquí se mantiene —favorable a la posibilidad de que las normas otorguen a la Administración potestades discrecionales—, se manifiesta parte de la doctrina (CALVO ORTEGA, R., «Consideraciones sobre los presupuestos científicos del Derecho financiero», *HPE*, n.º 1, 1970, pp. 123 y ss.; XAVIER, A., «Tipicidad y legalidad en el Derecho tributario», *RDFHP*, n.º 120, 1975, pp. 1276 y ss.; GARCÍA AÑOVAROS, J., «Los poderes de comprobación, la actividad de liquidación y la discrecionalidad de la Administración Financiera», *REDF*, n.º 76, 1992, pp. 597 y ss.). En este sentido, se alega la exigencia derivada de un principio de legalidad tributaria reforzado frente al que se aplica en el Derecho administrativo, de regulación por ley formal de todos los elementos del tributo, debido a la mayor intensidad con que se proyecta el principio de seguridad jurídica y la necesidad de proteger la confianza en el Derecho Tributario. Ello excluye la discrecionalidad del administrador, el cual obtendrá la decisión del caso concreto «por mera deducción de la propia ley, limitándose... a subsumir el hecho en la norma, independientemente de cualquier libre valoración personal». Como fundamento legislativo a la tesis mantenida por estos autores podría alegarse el art. 7 LGT, sin embargo, a nuestro parecer, este argumento se vería desvirtuado por los siguientes motivos: en primer lugar, la LGT es una norma preconstitucional, por lo que tras la promulgación de la Norma Fundamental ha de ser interpretada conforme a ésta; desde este razonamiento, no me parece aceptable que aquellos ámbitos que la CE ha querido excluir del mandato de reserva de ley y de tipificación, se vean limitados por una norma anterior a ella; y, además, seguramente el art. 7 al calificar a la actividad de gestión de reglada lo hizo en el sentido de establecer la posibilidad de que fuera impugnabile ante los Tribunales.

<sup>392</sup> TIPKE, K., *Die Steuerrechtsordnung...*, cit., p. 165.

ostente un poder discrecional, siempre que una norma jurídica le haya otorgado la potestad genérica para ello<sup>393</sup>. Así, cuando el ordenamiento jurídico conceda a la Hacienda Pública la posibilidad de elección entre varias consecuencias jurídicas (discrecionalidad) una vez realizado el presupuesto de hecho que provoca el nacimiento de éstas, dicha elección puede realizarse de forma unilateral (mediante acto administrativo) o a través de la transacción con el particular, siendo idénticas las posibilidades de actuación dentro de este ámbito con independencia de la forma de actuación que se desarrolle.

En todo caso, la norma que atribuye la potestad de dictar actos de disposición discrecionales ha de cumplir los requisitos de ser expresa y específica, lo que se traduce en la ordenación reglada de los siguientes elementos<sup>394</sup>: a) por su

<sup>393</sup> Es importante recalcar la exigencia, derivada del principio de legalidad, de que la competencia dispositiva sea atribuida por el ordenamiento jurídico, incluso en los supuestos de que dicha competencia se desarrolle con carácter discrecional, puesto que, como ya ha sido analizado, la Administración no ostenta más potestades que aquéllas que le han sido atribuidas por el ordenamiento jurídico. GARCÍA DE ENTERRÍA, E., y FERNÁNDEZ, T-R., *Curso...*, cit., T. I, p. 443, han expresado esta idea de forma muy gráfica: «No hay, pues, discrecionalidad al margen de la Ley, sino justamente sólo en virtud de la Ley y en la medida en que la Ley haya dispuesto». Por su parte, la LJCA de 27 de diciembre de 1956 acogió una concepción renovadora respecto a la anteriormente existente —cuyo máximo exponente fue la Ley de 22 de junio de 1894—, según la cual la discrecionalidad surgía siempre que no existiese norma que regulare la potestad en cuestión. Como requisito añadido se exigía que dicha norma previa estableciera un derecho para el individuo. De esta manera «lo reglado lo era sólo en tanto en cuanto por norma administrativa anterior se establezca un derecho en favor del particular; o lo que es igual, existe libertad para la Administración allí donde una ley, un reglamento u otro precepto administrativo no reconocen un derecho a favor de alguien». Por el contrario, la LJCA de 27 de diciembre de 1956 establece que «la discrecionalidad... surge cuando el ordenamiento jurídico atribuye a algún órgano competencia para apreciar, en un supuesto dado, lo que sea de interés público...por delegar...en la Administración la configuración según el interés público del elemento del acto de que se trata». De este modo, «la ausencia de previsión normativa, el silencio legal sobre algún concreto aspecto de la actuación administrativa ya no legitima, sin más, el ejercicio discrecional de la potestad», tal como expone MOZO SEOANE, A., *La discrecionalidad de la Administración pública en España*, Ed. Montecorvo, Madrid, 1984, pp. 105 y 192 y ss. Véase esta obra para un análisis en profundidad de los antecedentes históricos, así como de la regulación actual de la discrecionalidad. En el mismo sentido se pronuncia la Ordenanza Tributaria alemana en su par. 5, al disponer que «Cuando la autoridad financiera esté facultada para actuar discrecionalmente, deberá ejercitar su potestad discrecional de conformidad con el fin de la habilitación y con respecto a los límites legales de la discrecionalidad». De esta manera, «la ley no es un mero límite de la actividad administrativa, sino que ésta sólo es posible, en definitiva, por consecuencia de una atribución legal: la falta de ley no da lugar a un problema de discrecionalidad, sino a un problema de laguna legal que hay que suplir e integrar» (CLAVERO ARÉVALO, M., «La doctrina de los principios generales del Derecho y las lagunas del ordenamiento administrativo», *RAP*, n.º 7, 1952, pp. 88 y ss.).

<sup>394</sup> En este sentido se pronuncia la Exposición de Motivos de la Ley de 27 de diciembre de 1956, reguladora de la Jurisdicción contencioso-administrativa. GARCÍA DE ENTERRÍA, E., «La lucha contra las inmunidades del poder en el Derecho administrativo», *RAP*, n.º 38, p. 168; STS de 9 de marzo de 1993.

propia naturaleza, la existencia de la potestad; b) la extensión concreta de esta potestad; c) la competencia para ejercerla, y d) el fin para el que dicha potestad se otorga. De este modo los Tribunales pueden fiscalizar el correcto ejercicio de la discrecionalidad por parte de la Administración mediante la técnica del control de la desviación de poder, pues aquélla tiene que realizar las actividades para las que cuente con poder discrecional sujetándose siempre a la finalidad establecida en la norma correspondiente o, en todo caso, a la finalidad pública, de la utilidad o interés general. El resto de elementos pueden ser delegados a la estimación subjetiva de la Administración, aunque algunos de ellos pueden ser eventualmente reglados: a) formas determinantes para el ejercicio de la potestad y b) el fondo.

En resumen, respecto de una materia regulada de forma imperativa no caben actuaciones contractuales porque la Administración debe sujetarse estrictamente a lo establecido por el ordenamiento jurídico, lo que elimina cualquier campo de negociación. En relación a una cuestión sobre la que la Hacienda Pública sí goce de potestades discrecionales la actuación podrá realizarse mediante acto o contrato, según considere el ente público más adecuado. Dentro del ámbito de la discrecionalidad no se derivan del principio de legalidad exigencias añadidas respecto a las transacciones<sup>395</sup>; esto es, el campo de actuación de éstas será el mismo que el de los actos, pues no tendría justificación el acotamiento de materias que, si bien respecto de los actos administrativos son discrecionales y como tales pueden ser recogidas por aquéllos, están vedadas a las transacciones. El principio de legalidad no exige esto.

Así, por ejemplo, sería perfectamente lícito que el ordenamiento jurídico habilitara a la Administración a transigir con el obligado tributario sobre el medio por el que se va a realizar la comprobación de valores, ya que el art. 52.1 LGT contempla una lista de mecanismos entre los que la Hacienda Pública puede elegir de forma discrecional.

Por su parte, también desde el punto de vista del principio de seguridad jurídica se defiende la licitud de las transacciones en este ámbito, por la ausencia de influencia que aquél tiene en esta regla. Al efectuarse la transacción dentro del marco fijado por la norma, la consecuencia jurídica permanece tan previsible para el ciudadano como si la Hacienda Pública actuara mediante acto unilateral<sup>396</sup>.

En conclusión, si la Administración transige dentro de sus potestades discrecionales la transacción será lícita a no ser que cometa desviación de poder, es decir, que sea utilizada para fines distintos de los previstos por el ordenamiento jurídico.

## 2. Los propios presupuestos de la transacción como límite respecto a las transacciones sobre cuestiones jurídicas

### a) *La admisión de la transacción sobre cuestiones tributarias reguladas de forma imperativa o discrecional siempre que concurran los presupuestos de la transacción, en especial, la incertidumbre*

Frente a la tesis que acabamos de exponer, a nuestro parecer la propia función de la transacción provoca que este contrato pueda tener como objeto cualquier cuestión jurídica incierta, con independencia de que sea una materia regulada de forma imperativa o discrecional<sup>397</sup>.

Ninguna norma puede contemplar las situaciones de forma completa y clara, por lo que es imposible llevar a cabo una única interpretación correcta de la ley. En todo componente del ordenamiento jurídico existe un ámbito de concreción, dentro del cual —y, por lo tanto, no sólo en los de discrecionalidad— es posible la transacción<sup>398</sup>.

Dentro de este ámbito de incertidumbre respecto a la voluntad del ordenamiento jurídico la emisión de un acto unilateral puede generar una situación previa de inseguridad para el particular, que desconoce cuál será la interpretación elegida por la Administración<sup>399</sup>. Por su parte, la fijación concordada de una

<sup>397</sup> En este sentido, ZORNOZA PÉREZ, J. J., *¿Qué podemos aprender...?*, cit., pp. 160 y ss.; RAMALLO MASSANET, J., *La eficacia de la voluntad...*, cit., pp. 221 y ss., en especial p. 241. Entre los autores alemanes, SALZWEDEL, J., *Die Grenzen...*, cit., pp. 228 y ss.; STEIN, «Der Verwaltungsvertrag...», cit., p. 328; KOTTKE, J., *System des subordinationsrechtlichen Verwaltungsvertrages*, tesis doctoral, Hamburgo, 1966, p. 44; SCHICK, W., *Vergleiche und sonstige Vereinbarungen...*, cit., pp. 25 y ss.; HAUSEISEN, F., «Die Bestandskraft...», cit., p. 287; VOIGT, K. von, *Auskünfte...*, cit., pp. 122 y ss.; BLIND, J., *Die Voraussetzungen...*, cit., pp. 158 y ss.; BOSSE, W., *Der subordinationsrechtliche...*, cit., pp. 70 y ss.; ULE, C.H., y LAUBINGER, H. W., *Verwaltungsverfahrenrecht...*, cit., p. 282; SCHIMPF, C., *Der verwaltungsrechtliche...*, cit., pp. 229 y ss.; TSCHASCHNIG, *Die Nichtigkeit...*, cit., pp. 81 y ss.; SONTHEIMER, J., *Der verwaltungsrechtliche...*, cit., pp. 114 y ss.; VOGEL, K., *Vergleich und Gesetzmässigkeit der Verwaltung im Steuerrecht*, en *Handelsrecht und Steuerrecht* (Festschrift für Dr.Dr.h.c.Georg Döllerer), IDW-Verlag GmbH, 1988, p. 677; KNACK, H. J., y otros, *Verwaltungsverfahrensgesetz...*, cit., p. 690; OBERMAYER, K., *Kommentar zum...*, cit., p. 838; MAUER, H., *Allgemeines...*, cit., p. 326; STELKENS, P., y otros, *Verwaltungsverfahrensgesetz...*, cit., comentario al par. 55, nm. 11. Esta tesis es sostenida, asimismo, por el BVerwG, en sus Sentencias 49, 364; 17, 93f; 14, 105. En Italia parece decantarse en este sentido, GARGIULO, U., *Il concordato...*, cit., p. 157.

<sup>398</sup> En este sentido expone ZORNOZA PÉREZ, J. J., *Las consultas a la Administración...*, cit., pp. 1386 y 1387, la tardía recepción que tuvo en el Derecho público la idea relativa a la existencia de varios sentidos atribuibles a una misma norma, incluso en la aplicación del Derecho imperativo.

<sup>399</sup> RAMALLO MASSANET, *La eficacia de la voluntad...*, cit., pp. 222 y 223. Esta inseguridad quedaría salvada mediante la figura de las consultas vinculantes. Sin embargo, a pesar de la garantía que la consulta vinculante representaría respecto al principio de seguridad jurídica, el empleo de las transacciones es más conveniente por la vinculación bilateral que de ellas se deriva, es decir, no obliga ya sólo a la Hacienda Pública, sino igualmente al particular. En relación a la necesidad de consulta vinculante, véase ZORNOZA PÉREZ, J. J., *Las consultas a la Administración...*, cit., p. 1389.

<sup>395</sup> EICH, A., *Die tatsächliche...*, cit., p. 34.

<sup>396</sup> EICH, A., *Die tatsächliche...*, cit., p. 35.

cuestión jurídica cuyo sentido no se deriva de forma unívoca de la norma garantiza en mayor medida la paz jurídica que el establecimiento unilateral por parte de la autoridad financiera que, además, tampoco tiene por qué corresponder con la voluntad del legislador pues la cuestión es controvertida<sup>400</sup>.

En este sentido pueden extraerse del ordenamiento jurídico tributario español múltiples ejemplos de incertidumbre, tanto en lo que se refiere a las valoraciones (art. 79.1 LIVA o 16.6 LIS), como a la calificación de hechos o conductas (art. 79 LHL), atribución de rentas a un periodo impositivo, determinación del carácter deducible de un gasto (gastos deducibles de profesionales en régimen de estimación directa), etc.

Mediante la transacción se extrae del «dominio» de la Hacienda Pública la resolución unilateral de la incertidumbre que no asegura una mayor corrección que si se tiene en cuenta la voluntad del obligado tributario. De esta forma se evita convertir, en la práctica, la resolución de la duda en una esfera de discrecionalidad de la Administración. En este último sentido, expone ZORNOZA PÉREZ<sup>401</sup> que «el sometimiento de la Administración —y singularmente la tributaria— a la ley, no se garantiza mejor a través de un acto impuesto unilateralmente por los órganos competentes, que mediante el empleo de técnicas convencionales, que permiten un diálogo sobre las cuestiones controvertidas en la interpretación de las leyes que resulten aplicables, en orden a resolver las incertidumbres o inseguridades planteadas y que, por ello, se muestran particularmente adecuadas para la solución de problemas complejos. En efecto, por poner solo un ejemplo, a pesar del carácter excesivamente reglamentista de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (...), la noción de elementos patrimoniales afectos a una actividad empresarial o profesional (art. 6.uno LIRPF y art. 1 RIRPF), no es absolutamente inequívoca, máxime una vez que se admite la afectación parcial o limitada a aquella parte de los elementos patrimoniales “que realmente se utilice en la actividad de que se trate” (art. 1 tres RIRPF), ni tiene por qué ser determinada de manera más conforme a la legalidad a través de una actuación unilateral de la Administración que a través de un diálogo establecido con el contribuyente que permita despejar el halo de indeterminación de ese concepto»<sup>402</sup>.

Al contrario que respecto de los márgenes de discrecionalidad donde la tesis explicada en el apartado anterior considera lícitos estos negocios jurídicos, en el

<sup>400</sup> Así lo ha reconocido en Alemania el OFD de Münster, de 9.12.1991: «Especialmente en los supuestos tributarios insignificantes debe constatarse en las incertidumbres fácticas o jurídicas si se manifiesta defendible un arreglo de la pretensión con la finalidad de evitar el recurso».

<sup>401</sup> ZORNOZA PÉREZ, J.J., *¿Qué podemos aprender...?*, cit., p. 167.

<sup>402</sup> En el mismo sentido se pronuncia RAMALLO MASSANET, J., *La eficacia de la voluntad...*, cit., p. 245: «Dada la técnica jurídica utilizada por el ordenamiento en la formulación de los conceptos jurídicos, las incertidumbres que ella produce afectan por igual al acreedor y al deudor del tributo, no habiendo, a estos efectos, razones suficientes para que sea el acreedor el que despeje unilateralmente dicha incertidumbre en lugar de hacerlo conjuntamente con el deudor a través de un negocio de fijación».

ámbito de concreción sólo existe una decisión posible. La norma no contiene diversas soluciones, sin embargo la única decisión que contempla es susceptible de diversas interpretaciones debido a la imposibilidad del precepto para recoger la totalidad de las facetas de la situación.

De esta forma, se amplía el campo de licitud de las transacciones, de manera que las contraprestaciones que realizan las partes con la finalidad de fijar la cuestión no se encuentran sólo admitidas respecto de la elección entre las diversas posibilidades otorgadas por el ordenamiento jurídico (potestad discrecional), sino que se extienden a la fijación de cualquier concepto que, con independencia de dónde se encuentre ubicado, presente una incertidumbre.

Como expone SAINZ MORENO<sup>403</sup>, los conceptos jurídicos indeterminados no son una categoría apriorística, sino que cualquier concepto puede resultar incierto en su significado. Así, mientras que en la actuación discrecional la Administración disfruta de la posibilidad de elegir entre diversas alternativas igualmente válidas teniendo en cuenta criterios de oportunidad o conveniencia, en la aplicación de los conceptos jurídicos indeterminados debe encontrar la única solución que la ley considera correcta (SsTS de 16 de febrero de 1977, 25 de enero de 1978, 12 de diciembre de 1979 y 13 de julio de 1984). Esta única solución puede ser hallada por las autoridades tributarias de forma unilateral o consensuada.

En este sentido explica RAMALLO MASSANET<sup>404</sup> como «es la misma ley la que, al no ser plena o completa —lo cual constituye, por otra parte, el problema de la limitación del lenguaje para aprehender la realidad—, deja zonas discrecionales y no regladas, utiliza conceptos jurídicos indeterminados, normas en blanco, términos que pueden ser llenados con distintos contenidos. Es la propia ley la que nos coloca ante supuestos de hecho o elementos del hecho imponible inciertos que hay que concretar con pruebas que pueden ser también contradictorias. Si bien la ley no autoriza a negociar o a transigir, utiliza unas definiciones legales —con lo que, recordémoslo, cumple el principio de reserva— indeterminadas que producen incertidumbre entre las partes y cuya resolución está, hoy por hoy, siempre en manos del acreedor y, en última instancia, del órgano judicial correspondiente».

Es importante incidir en que no debe confundirse la interpretación de la norma con la utilización de potestades discrecionales, pues en estos últimos ámbitos no existe «per se» una incertidumbre respecto al espíritu de la ley. En el ejercicio de sus potestades discrecionales la Administración puede llevar a cabo contratos de Derecho público con el ciudadano para fijar la consecuencia jurídica que se escoge dentro de las ofrecidas por el ordenamiento jurídico, y estos

<sup>403</sup> SAINZ MORENO, F., *Conceptos jurídicos, interpretación y discrecionalidad administrativa*, Cívitas, Madrid, 1976, pp. 191 y ss. Respecto a la diferenciación entre discrecionalidad y conceptos jurídicos indeterminados, véase PAREJO ALFONSO, L., y otros, *Manual...*, cit., vol. 1, p. 377.

<sup>404</sup> RAMALLO MASSANET, J., *La eficacia de la voluntad...*, cit., pp. 234 y 235.

negocios serán lícitos pues respetarán el principio de legalidad; pero sólo cuando exista una incertidumbre respecto a la atribución normativa de esa potestad discrecional, estará legitimada la celebración de una transacción, que además ya no se mantendrá dentro del ámbito establecido en la norma, pues éste se desconoce.

En consecuencia, la tesis que defendemos se diferencia de la doctrina que encuentra el límite de las transacciones en el principio de legalidad en que equipara la posibilidad de llevar a cabo estos negocios jurídicos respecto al Derecho imperativo y dispositivo, exigiendo la existencia de una incertidumbre. Esta idea conlleva una ampliación del ámbito de las transacciones, pues éstas se pueden reflejar en una potestad imperativa, pero supone una cierta limitación respecto a las transacciones sobre Derecho dispositivo pues no las justifica en todo caso por el mero hecho de tener como objeto una potestad dispositiva, sino que exige que la interpretación del sentido de la ley en relación a dicha potestad sea controvertida. Enlazar transacción y discrecionalidad no tiene, por lo tanto, sentido: si la Administración y el ciudadano convienen la determinación de una consecuencia jurídica contenida dentro del ámbito de discrecionalidad previsto por la ley, el negocio será lícito, pero no se verificará la causa de la transacción, sino de cualquier otro contrato de Derecho público.

En este sentido, la Administración no tiene un poder discrecional en relación a la imputación temporal de ingresos y gastos, que necesariamente han de atribuirse al período en que se devenguen (art. 19.1 LIS). Pero, la propia LIS prevé la posibilidad de que se fije un criterio diferente mediante un convenio (art. 19.2). Como puede apreciarse no existe una potestad discrecional y, sin embargo, la ley permite la celebración de un pacto cuando exista una incertidumbre.

Sin embargo, sí puede apreciarse una diferente intensidad en las exigencias reclamadas según recaiga la transacción sobre Derecho imperativo o dispositivo. Mientras en el primer supuesto la incertidumbre ha de ser objetiva<sup>405</sup>, si el negocio jurídico tiene como objeto una cuestión inserta en el Derecho dispositivo la incertidumbre podrá ser meramente subjetiva. Ello es debido a la menor puesta en peligro del principio de legalidad que se produce en el segundo caso<sup>406</sup>.

Por su parte, algunos autores<sup>407</sup> alegan como argumento contra la posibilidad de realizar transacciones en torno a una cuestión jurídica la inexistencia de una

<sup>405</sup> EICH, A., *Die tatsächliche...*, cit., p. 28, opositor de esta tesis, alega, entre otros argumentos que iremos exponiendo, la incorrección de denominar a esta incertidumbre «objetiva», pues surge de la imposibilidad de las partes de extraer la consecuencia jurídica contenida en la ley, pero no de que la propia norma prevea más de una.

<sup>406</sup> SALZWEDEL, J., *Die Grenzen...*, cit., pp. 194 y ss. y 218 y ss.

<sup>407</sup> En Italia, PUGLIESE, M., *Instituciones...*, cit., pp. 305 y ss. En la doctrina alemana, MELLWITZ, A., Comentario a la Sentencia del BVerwG de 28-3-1962..., cit., p. 603; BEINHARDT, G., «Der öffentlich...», cit., p. 230; SCHRAMM, T., «Norminterpretation...», cit., p. 889; WEITEMEYER, K., *Der verwaltungsprozessuale...*, cit., nota 224; METELMANN, H., «Die Vertretung von Behörde im Verwaltungsprozess», *DVBj*, 1995, p. 247.

incertidumbre respecto a las cuestiones jurídicas que justifique la necesidad de llevar a cabo dichos contratos, pues, en su opinión, la Administración debe proceder siempre a una interpretación y a una regulación correspondiente a esa interpretación. Según el parecer de esta parte de la doctrina, no existe ningún supuesto en que el descubrimiento de la voluntad de la ley sea imposible: «La técnica del Derecho proporciona medios suficientes para resolver los casos dudosos sin necesidad de involucrar a la ley impositiva en una serie de negocios transaccionales»<sup>408</sup>. Si bien admiten que es posible que tras un proceso de esclarecimiento del sentido de la ley, la Administración no haya conseguido aclararlo, la vía adecuada para llegar a una interpretación conforme al ordenamiento jurídico no es la transacción, sino «la de promover la aclaración de los textos legislativos o dejar a los tribunales la decisión de la controversia»<sup>409</sup>.

Frente a esta tesis, la práctica nos demuestra la concurrencia de numerosos supuestos en que se produce una incertidumbre jurídica. Así por ejemplo, podemos encontrar en el Derecho Tributario español todos aquellos casos en que es necesaria una operación de calificación de los hechos producidos en orden a su subsunción en el presupuesto de hecho descrito de forma incierta por el ordenamiento jurídico o en que el legislador remite el criterio de valoración de un bien o derecho al valor normal del mercado o al precio que un tercero independiente hubiera pactado (por ejemplo, en los precios de transferencia). También se plantean controversias en los casos en que toman relevancia elementos afectos, como, entre muchos otros ejemplos, la aplicación al caso concreto de la noción de elementos patrimoniales afectos a una actividad empresarial o profesional (art. 61 LIRPF) o de locales directa o indirectamente afectos a la actividad de que se trate para el cálculo de las cuotas provinciales y nacionales del IAE (Regla 14.1. de la Instrucción). Han de mencionarse, asimismo, los gastos deducibles, como el concepto de partidas deducibles en los rendimientos empresariales (art. 42 LIRPF); los gastos de dirección y generales de administración (art. 317 RIS —RD 2631/1982—); y las provisiones (arts. 72, 77, 78, 81, 82 y 84 RIS —RD 2631/1982—). En relación a los gastos deducibles, la STSJ de Cataluña, de 8.6.1990, ha señalado que para la determinación de los gastos necesarios -que son «un criterio ciertamente genérico o indeterminado», «habrá de acudirse a criterios de pertinencia y normalidad, atendiendo a las circunstancias de cada gasto en particular».

En consonancia con lo que fue explicado en relación a las cuestiones de hecho, se producirá la incertidumbre objetiva requerida para transigir sobre el Derecho imperativo cuando el empleo de tiempo y dinero que exigiría la aclaración de la cuestión jurídica supongan una desproporción con el resultado que se esperara obtener<sup>410</sup>.

<sup>408</sup> PUGLIESE, M., *Instituciones...*, cit., p. 306.

<sup>409</sup> PUGLIESE, M., *Instituciones...*, cit., p. 306.

<sup>410</sup> BISEK, N.-Z., *Der öffentlich...*, cit., p. 80.



En contra de esta postura, BOSSE<sup>411</sup> mantiene la exigencia de una limitación más fuerte en relación a las transacciones que versen sobre cuestiones de derecho que las que se aplican sobre cuestiones fácticas, pues en otro caso se dañaría el principio de seguridad jurídica. Este autor concreta que en el supuesto de que la incertidumbre objetiva recaiga sobre una cuestión fáctica, la decisión de transigir por parte de la Administración refuerza la confianza del ciudadano en ella. Si, por el contrario, la Hacienda Pública tiene que reconocer que es incapaz de resolver una cuestión de derecho y que, debido a esto, recurre a la transacción, se perturbará aquella fe.

No basta, en opinión de BOSSE, una mera desproporción; no es posible relacionar la licitud de las transacciones sobre cuestiones jurídicas y el principio de proporcionalidad. Sólo admite la celebración de estos contratos en casos tasados, esto es, cuando no exista una aclaración suficiente por parte de los Tribunales, debido a la existencia de pronunciamientos judiciales diferentes respecto a una cuestión jurídica sobre la cual todavía no se ha producido una unificación o un pronunciamiento por una alta instancia o cuando ha de aplicarse Derecho consuetudinario o extranjero cuya fijación es imposible o muy difícil. Únicamente en estos supuestos puede afirmarse la concurrencia de una incertidumbre objetiva.

En nuestra opinión, la constatación de un ámbito de posibilidades de transacción menor respecto a las cuestiones jurídicas (en comparación a la amplitud de los negocios jurídicos que de esta naturaleza pueden producirse sobre las cuestiones fácticas) se encuentra en las menores posibilidades de que exista una incertidumbre objetiva en relación a la interpretación de la voluntad de la norma imperativa que respecto a la existencia de unos determinados hechos, cuyo esclarecimiento es imposible o desproporcional debido a las dificultades de la prueba<sup>412</sup>.

<sup>411</sup> BOSSE, W., *Der subordinationsrechtliche...*, cit., p. 72. En el mismo sentido, MEYER, H., y otros, *Verwaltungsverfahrensgesetz...*, cit., p. 518; MÖLLGAARD, en KNOCK, H.-J., *Abgabenordnung*, 3.<sup>a</sup> ed., Carl Heymanns Verlag, Colonia, 1986, p. 688; OBERMAYER, K., *Kommentar zum...*, cit., p. 836. El BFH en su Decisión 76, 489, declaró, como excepción a su jurisprudencia contraria a la licitud de las transacciones que versen sobre cuestiones jurídicas, la legalidad del siguiente supuesto: un obligado tributario tenía derecho a deducirse en los años próximos los pagos que realizara a su ex-mujer, sobre cuya cuantía existía un incertidumbre en la regulación legal. El particular y la Administración llevaron a cabo una transacción por la que aquél renunciaba a la deducción de una parte de los pagos que efectuara a su mujer y a la continuación del recurso; por su parte, la autoridad tributaria aplicó la deducción correspondiente sobre la cuantía pactada. Como hemos mencionado anteriormente, la jurisprudencia del BFH ha sido constante en su rechazo a las transacciones sobre las cuestiones jurídicas; esta decisión no constituye propiamente una excepción, pues la eficacia vinculante del negocio no se deriva de la «lex inter partes», sino del principio de buena fe, con lo que deja abierta la polémica sin pronunciarse.

<sup>412</sup> BLIND, J., *Die Voraussetzungen...*, cit., p. 188.

Por otra parte, en relación a la incertidumbre exigible, ésta nunca podrá alegarse cuando la propia Administración haya dictado disposiciones interpretativas en torno a la concreta cuestión<sup>413</sup>.

Resulta interesante examinar la tesis de VOGEL, según el cual la Hacienda Pública puede aceptar la interpretación realizada por el particular sin estar convencida de su corrección, porque considere conveniente abandonar su propia postura por razones de paz jurídica o de economía procesal. Como aquel autor explica «dentro de este ámbito de imprecisión no le está prohibido a la Administración modificar su interpretación de la ley y dejarse convencer de la sostenida por el obligado tributario»<sup>414</sup>, siempre que se trate de un punto de vista defendible o razonable.

La crítica fundamental que se le puede hacer a esta doctrina es la ausencia del presupuesto de la transacción. Efectivamente, si una parte se deja convencer por la interpretación de la otra y plasman en un contrato el contenido de sus conversaciones, ese negocio no es una transacción, pues ya con anterioridad a su celebración había quedado eliminada la incertidumbre, faltando, por lo tanto, el presupuesto de dicho acuerdo. El cambio en la posición original de la parte convencida constituye la base del negocio, pero no su contenido, por lo que, además, no puede hacerse depender de una contraprestación. El abandono de aquella postura no puede ser considerada como una contraprestación que justifique otra prestación de la contraparte. Falta, por lo tanto, la exigencia de que mediante la transacción las partes eliminen la incertidumbre a través de las contraprestaciones<sup>415</sup>.

En consecuencia, la transacción sólo tendrá lugar cuando se dé la circunstancia de la perseverancia de cada parte en sus posiciones originarias (lo que incluye la interpretación que otorgue a las normas) si no fuera por la existencia de contraprestaciones. Es decir, ningún interviniente convence al otro; ambos apartan la incertidumbre que sufren por la sola razón de las contraprestaciones. Si las contraprestaciones se pactan tras el convencimiento por una de ellas de la corrección de la interpretación de la otra parte ya no serán el motivo de dicha dejación y, por lo tanto, no se habrá producido tal negocio jurídico bilateral.

<sup>413</sup> SCHICK, W., *Vergleiche...*, cit., pp. 34 y ss.

<sup>414</sup> VOGEL, K., *Vergleich und Gesetzmässigkeit...*, cit., p. 689.

<sup>415</sup> En este mismo sentido se expresó BERLIRI, A., *Principios...*, cit., T. III, p. 220, según el cual «el presupuesto de cualquier concordato es una divergencia entre el contribuyente y la oficina de los impuestos acerca de la valoración de un bien o de una situación jurídica: si la oficina reputa exacto el punto de vista del contribuyente, la valoración que éste ha realizado de aquel bien o de aquella situación (...) no hay necesidad de llegar a ningún concordato, ya que la oficina procede al acto de imposición asumiendo como base de éste la situación declarada por el contribuyente y comprobada como exacta por ella. Igualmente no hay necesidad de concluir un concordato cuando el contribuyente reconoce exacto el punto de vista, la valoración realizada por la oficina (...). Al concordato se llega, por tanto, sólo cuando partiendo de dos posiciones más o menos lejanas, las partes llegan a una valoración que casi nunca coincide con la de una de las partes». En Alemania, BLIND, J., *Die Voraussetzungen...*, cit., p. 164; EICH, A., *Die tatsächliche...*, cit., p. 40.



Por supuesto, tampoco será lícita la transacción cuando una de las partes tenga certidumbre sobre la cuestión jurídica <sup>416</sup> o, en el ámbito del Derecho imperativo, la Hacienda Pública pueda tener dicha seguridad mediante la continuación de una investigación que no condujera a una desproporción de trabajo y tiempo.

En conclusión, al ser el límite de las transacciones la existencia de una relación jurídica incierta que se soluciona mediante contraprestaciones, dicho negocio sí será examinado bajo el prisma del principio de legalidad en dos supuestos <sup>417</sup>: A) cuando las partes se hayan puesto de acuerdo con anterioridad a su celebración; es decir, cuando la transacción no sea el vehículo de eliminación del litigio. En este caso, la licitud de las contraprestaciones realizadas por las partes es enjuiciada por su respeto al principio de legalidad, al no estar ya justificado el riesgo de un apartamiento del Derecho establecido por causas de paz jurídica o de seguridad jurídica, pues estos principios no se encontraban en peligro al estar solucionada la incertidumbre con anterioridad a la transacción, y B) si el ente público tiene certidumbre respecto a su pretensión o puede tenerla sin grandes dificultades. En ambos casos la regulación legal es cierta o incontrovertida, por lo que la Administración sólo podrá ceder en el marco de una potestad discrecional.

Como resumen podemos decir que la incertidumbre sobre una cuestión sometida a Derecho imperativo ha de ser irresoluble o conllevar su esclarecimiento un dispendio de medios y tiempo tal que la continuación de las investigaciones infrinja el principio de proporcionalidad. De ningún modo la Hacienda Pública puede llevar a cabo transacciones con la finalidad de economizar trabajo, evitándose la investigación del supuesto de hecho y su subsunción, así como el esclarecimiento de las cuestiones jurídicas. La incertidumbre que justifica la transacción no se basa en criterios de comodidad, que llevarían a una verdadera infracción del principio de legalidad. La transacción sólo está justificada cuando dicha violación no se produce debido al verdadero desconocimiento de la situación fáctica o legal. Una relajación de esta exigencia pondría en peligro el Estado de Derecho, cuyo respeto sólo queda garantizado a través de la acotación de las transacciones sobre Derecho imperativo a los supuestos en que la duda sea objetiva en el sentido estudiado.

### **b) Ausencia de infracción del principio de legalidad**

Parte de la doctrina que mantiene la licitud de las transacciones en el Derecho imperativo observa una contradicción entre el principio de legalidad y la garantía de la paz y de la seguridad jurídica. Contradicción que resuelven

admitiendo la prevalencia de las segundas máximas respecto de la primera en los supuestos en que existe una incertidumbre <sup>418</sup>.

En su opinión, en estos casos, el interés general que se refleja en evitar un gasto de trabajo y tiempo desproporcionado, justifica y legitima una actuación que tiene el riesgo de arrojar un resultado contrario al Derecho imperativo. Así, si tanto la Hacienda Pública como el obligado tributario desconocen cuál es la verdadera intención del ordenamiento jurídico en este punto, el riesgo para el principio de legalidad se encuentra justificada por la garantía de la paz jurídica. Requisito imprescindible de legitimación es, una vez más, la existencia de una incertidumbre, pues si ésta no existe y por parte de la Administración se tiene seguridad respecto a la voluntad de la norma la utilización de la transacción constituirá un supuesto de arbitrariedad, una desviación de poder, pues se estará utilizando para fines no previstos por el ordenamiento <sup>419</sup>.

Como resumen de esta tesis resultan elocuentes las palabras del Tribunal contencioso-administrativo alemán (BVerwG): «la transacción está dotada del privilegio de la indiferencia hacia la infracción de la ley» <sup>420</sup>.

En contra de dicha doctrina se ha objetado la imposibilidad de limitar el principio de legalidad mediante los de paz y seguridad jurídicas. El componente democrático contenido en el primero impide que el crédito tributario sea fijado por una institución diversa al Parlamento <sup>421</sup>. Por otra parte, el propio principio de seguridad jurídica se encuentra comprendido dentro del de legalidad <sup>422</sup>. En este sentido, el fundamento del principio de legalidad consiste en la posibilidad de previsión por parte del ciudadano del tributo que le gravará y su cuantía, y la realización de esta garantía no se consigue mediante la fijación consensuada de un presupuesto de hecho dudoso o de unas consecuencias jurídicas inciertas. Si estos elementos son inciertos no cabe hablar de mayor o menor seguridad jurídica.

A nuestro parecer esta crítica se salva partiendo de la ausencia de una ponderación entre aquellos principios; no es necesario justificar una limitación del principio de legalidad a través de las máximas de seguridad y paz jurídicas, pues no existe en las transacciones ninguna colisión entre ellos. Hay que tener en cuenta que la celebración de este contrato fuera de los ámbitos de discrecionalidad se realiza una vez que la Hacienda Pública ha agotado las posibilidades de

<sup>418</sup> SALZWEDEL, J., *Die Grenzen...*, cit., p. 194; SCHICK, W., *Vergleiche...*, cit., p. 34; SONTHEIMER, J., *Der verwaltungsrechtliche...*, cit., p. 116. Del mismo modo se ha pronunciado el BVerfGE, 2, 380 (403): «La paz y la seguridad jurídicas son de una importancia tan central para el Estado de Derecho que a causa de ellos debe ser posible una decisión quizás incorrecta.»

<sup>419</sup> BLIND, J., *Die Voraussetzungen...*, cit., p. 184.

<sup>420</sup> BVerwGE 49, 365. En el mismo sentido, BVerwGE 14, 105. En la doctrina alemana, MEYER-HESEMANN, W., *Die Zulässigkeit gesetzesinkongruenter...*, cit., pp. 872 y ss.; SCHIMPF, J., *Der verwaltungsrechtliche...*, cit., pp. 244 y ss.; SPANOWSKY, W., *Grenzen...*, cit., p. 214.

<sup>421</sup> TIPKE, K., y LANG, J., *Steuerrecht...*, cit., p. 28; EICH, A., *Die tatsächliche...*, cit., p. 30.

<sup>422</sup> TIPKE, K., y LANG, J., *Steuerrecht...*, cit., p. 28.

<sup>416</sup> STEIN, *Der Verwaltungsvertrag...*, cit., p. 330; SCHICK, W., *Vergleiche...*, cit., p. 34.

<sup>417</sup> BLIND, J., *Die Voraussetzungen...*, cit., p. 163.

aclarar la incertidumbre sobre la voluntad reflejada por la norma en las consecuencias jurídicas y llega a la conclusión de la imposibilidad de eliminar la duda o de la desproporcionalidad que la búsqueda de dicha aclaración conllevaría. Es decir, la solución querida por el legislador es objetivamente imposible de aclararse, por lo que la fijación unilateral por la autoridad fiscal de una interpretación incierta tampoco reflejará la voluntad del ordenamiento jurídico, pues ésta se desconoce<sup>423</sup>.

En este sentido se pronuncia RAMALLO MASSANET: «Ante la exigencia de que determinados elementos del tributo sean establecidos por la ley, ésta puede cumplir su misión pero no solucionar totalmente el problema. Así, por ejemplo, la ley cumple el principio regulando la base imponible del Impuesto sobre Bienes Inmuebles tanto si establece que está constituida por los metros cuadrados como si dice que lo está por el valor catastral, siendo, sin embargo, bien diferentes los problemas de concreción de una u otra magnitud. Es más, posiblemente sea la evolución en el perfeccionamiento de los criterios o parámetros que utiliza el legislador en relación a principios constitucionales como el de capacidad económica lo que les haya hecho perder rotundidad y fijeza en aras de una mayor “justicia” (...)». Sobre esta base, continúa el autor tributarista, «no sólo es compatible la eficacia de la voluntad de las partes de la obligación tributaria con el principio constitucional de legalidad sino, que, además, aquella eficacia colabora en el perfeccionamiento de dicho principio»<sup>424</sup>.

Como expresábamos respecto de las transacciones sobre el establecimiento de hechos controvertidos, la constatación de la imposibilidad de fijar la voluntad de la norma constituye el punto esencial del tema. Si ni la solución unilateral de la Administración ni la concordada con el ciudadano pueden plasmar la interpretación correcta de la norma (o la fijación de los verdaderos hechos), el empleo de la transacción se encuentra favorecido pues supone una mayor garantía de la paz y seguridad jurídicas, debido a la vinculación que respecto a esa fijación nace para el particular así como a la mejor aceptación social que dicha solución tendrá.

En el Estado social y democrático de Derecho actual el principio de legalidad no puede constituir el único criterio legitimador de la actuación administrativa, como consecuencia de la incapacidad del ordenamiento jurídico para contemplar todas las soluciones de manera inequívoca. Las normas contienen regulaciones insuficientes o confusas que dan lugar a situaciones de incertidumbre

<sup>423</sup> En este sentido, ZORNOZA PÉREZ, J.J., «Significado y funciones de las consultas...», *cit.*, p. 227, quien se cuestiona en relación a las consultas que la Administración haga un uso más adecuado de su facultad interpretativa cuando no se encuentra vinculado a la decisión. MANTERO SAENZ, A., La valoración por perito, *XXV Semanas de Estudios de Derecho Financiero*, IEF, Madrid, 1990, p. 231, realiza una pregunta que podríamos trasladar al tema de los convenios: «¿por qué las reglas de la sana crítica son más sanas cuando las utiliza la Administración que cuando las utiliza el contribuyente a través de su perito?».

<sup>424</sup> RAMALLO MASSANET, J., *La eficacia de la voluntad...*, *cit.*, p. 224.

que la Administración ha de resolver. Sobre esta premisa, indiscutible hoy día, la participación del ciudadano se muestra como un instrumento imprescindible de consecución de eficacia en la gestión por parte de los poderes públicos y, por lo tanto, de legitimidad. Es mediante esta participación como la Hacienda Pública ha de reemplazar las imperfecciones de la norma, porque ante una regulación legal confusa se garantiza en mayor medida el Estado social y de Derecho a través de la eliminación de aquella incertidumbre con la colaboración del particular y con la consiguiente vinculación de éste a la regulación concordada, que mediante una regulación unilateral e imperativa por parte de la Administración. Así se alcanzarán dos finalidades, como hemos expuesto reiteradamente: en primer lugar, mayor justicia en la decisión y mejor aceptación social de ésta; y, en segundo lugar, la descongestión de la Administración y de los Tribunales, a través de la vinculación del ciudadano a la resolución.

Como expresa COING<sup>425</sup>, «el ordenamiento jurídico es ordenamiento de paz (...) La paz y el Derecho vienen juntos, el Derecho trae la paz, y el establecimiento de ésta es presupuesto para el despliegue del Derecho. Siempre que éste se desarrolle, se desprende de la lucha violenta, que sustituye por una solución pacífica». Pero cuando el Derecho se manifiesta insuficiente, debido a una regulación incompleta, no puede ser la propia ley la que enjuicie la licitud de la actuación administrativa, sino otros parámetros, como la eficacia, la paz jurídica o la igualdad.

No es, por lo tanto, que mediante la transacción se permita una infracción del principio de legalidad. El núcleo del razonamiento consiste en la ausencia de violación de dicha máxima porque se desconoce lo que el ordenamiento jurídico ha dispuesto<sup>426</sup>.

Como ya hemos mencionado, dicho desconocimiento no puede ser atribuido a la ineficacia de la Administración para aclarar la situación ya que la incertidumbre exigida para transigir ha de ser objetiva en relación a las cuestiones sobre las que la Hacienda Pública no tenga poder discrecional, es decir, ha de nacer de la propia insuficiencia de la norma para dejarse conocer mediante un procedimiento de investigación proporcional. Pero este requisito (la existencia de una verdadera incertidumbre atribuible a la norma) no deriva del principio de legalidad, sino que constituye una premisa de la transacción.

Así, la objetividad de la incertidumbre es el único criterio que justifica la ausencia de incidencia del principio de legalidad y, en consecuencia, la legitimación de las transacciones en aquellos supuestos en que el esclarecimiento de la cuestión jurídica sea imposible o desproporcionado. Como exponíamos con anterioridad, la concurrencia de esta premisa es irrenunciable, pues su desconocimiento provocaría la utilización de transacciones por meros motivos de como-

<sup>425</sup> COING, H., *Grundzüge der Rechtsphilosophie*, 3.ª ed., Berlin & Walter de Gruyter & Co, Berlín, 1976, p. 134.

<sup>426</sup> En este sentido, BLIND, J., *Die Voraussetzungen...*, *cit.*, p. 168.

dad, provocando, ahora sí, una infracción del principio de legalidad. Cuándo una incertidumbre sea objetiva, ha de determinarse casuísticamente.

La esencia que provoca esta particularidad de las transacciones reside en la existencia de contraprestaciones: ante una situación incierta, la autoridad financiera y el ciudadano se apartan de sus pretensiones, cediendo cada una con la finalidad de establecer una regulación cierta, aunque no coincidente con la real, pues ésta es imposible de hallar.

Por lo tanto, el desvío por parte de la Administración de su pretensión inicial mediante el otorgamiento de una concesión no puede infringir el principio de legalidad, pues debido a la incertidumbre objetiva existente se desconoce o bien la regulación legal aplicable o bien la propia realidad acontecida, que conlleva igualmente a una incertidumbre respecto al Derecho a aplicar.

Esta parece ser, asimismo, la interpretación del art. 88 LRJAPyPAC al posibilitar la celebración de contratos de Derecho público «siempre que no sean contrarios al Ordenamiento Jurídico ni versen sobre materias no susceptibles de transacción». Si el legislador considerara el principio de legalidad como límite a las transacciones este precepto contendría una redundancia, pues las materias no serían susceptibles de transacción por infringir, precisamente, el ordenamiento jurídico. Sin embargo, si se interpreta desde la perspectiva que nosotros defendemos, la cláusula del art. 88 tiene pleno sentido: podrán realizarse contratos dentro del procedimiento administrativo siempre que éstos no sean contrarios a las normas jurídicas, a excepción de las transacciones que por su propia esencia justifican el desconocimiento de lo establecido por el ordenamiento y que serán ilícitas en aquellas «materias no susceptibles de transacción», es decir, cuando se prohíban expresamente para un ámbito determinado o cuando no se den las premisas de este tipo de contratos.

Por otra parte, y como ya explicamos en relación a las transacciones sobre cuestiones de hecho, los intervinientes en la transacción no pueden fijar un contenido que se encuentre en total contradicción con el Derecho<sup>427</sup>. Es decir, ha de mantenerse dentro de los límites de la razonabilidad.

<sup>427</sup> Así lo ha establecido el BFH en su sentencia de 11.12.84 y, respecto al Derecho administrativo común, el BVerwG en sus Sentencias 14-11-75 (DÖV 1976, pp. 311 y ss.); y el FG de Hamburgo en la Sentencia de 4-12-1991 (EFG 1992, pp. 379 y ss.). En la doctrina, BACHOF, O., y otros, *Verwaltungsrecht...*, cit., I.; WEISS, F., *Der öffentlich-rechtliche...*, cit., p. 49; ULE, C. H., y LAUBINGER, H.-W., *Verwaltungsverfahrenrecht...*, cit., p. 282.

## C) EL PRINCIPIO DE IGUALDAD Y EL CONTENIDO LÍCITO DE LOS CONTRATOS DE DERECHO PÚBLICO TRANSACCIONALES SOBRE EL CRÉDITO TRIBUTARIO

Junto a la concurrencia de sus presupuestos legitimadores, el ámbito lícito de las transacciones depende de la garantía de una imposición igualitaria entre los obligados tributarios<sup>428</sup>.

Desde esta perspectiva puede plantearse la siguiente situación: la Hacienda Pública ha fijado una cuestión en un determinado sentido (por ejemplo la deducibilidad de un gasto y su cuantía) de forma unilateral o bilateral respecto a un sujeto pasivo, y con otro contribuyente que presenta un presupuesto de hecho idéntico al anterior actúa de forma concordada llegando a un resultado diferente, que provoca una tributación mayor o menor. Así, ante dos supuestos de hecho idénticos debe analizarse si en el caso concreto la Administración ha seguido un criterio razonable que justifique el trato desigual. En este punto nos remitimos, para evitar reiteraciones, al análisis desarrollado al tratar el principio de igualdad y la forma transaccional.

En cualquier caso resulta claro que la transacción tributaria no supone por sí misma una lesión al principio de igualdad del art. 14 CE, ni como consecuencia de su empleo ni por su posible contenido. Desde este último punto de vista, aquella máxima puede lesionarse de igual manera que cuando la Hacienda Pública desarrolla la imposición unilateralmente en dos supuestos concretos. Como explica CAYON GALIARDO, el peligro de un trato desigual también puede producirse en relación a las actuaciones unilaterales, en las que «no todos los funcionarios tienen los mismos criterios de interpretación y aplicación de las mismas normas»<sup>429</sup>. Además, hay que tener en cuenta la libertad de que disfruta el particular para dar su consentimiento al acuerdo si éste no le satisface<sup>430</sup>.

Incluso en opinión de los autores que mantienen la limitación de las transacciones a través del principio de legalidad, estos negocios no infringen el de igualdad siempre que se mantengan dentro de los ámbitos de discrecionalidad<sup>431</sup>. En contra de ello, a nuestro parecer, la lesión del principio de igualdad por parte de los contratos de Derecho público es independiente del ámbito jurídico sobre el que se proyecten. En efecto, una transacción ilícita puede resultar totalmente respetuosa con aquel principio; así como un negocio lícito puede ser impugnado por producir una situación de desigualdad injustificada<sup>432</sup>.

<sup>428</sup> SEER, R., *Verständigungen...*, cit., pp. 285 y ss.

<sup>429</sup> CAYON GALIARDO, A., Prólogo a la obra de F. Serrano Antón..., cit., p. 8.

<sup>430</sup> CAYON GALIARDO, A., Prólogo a la obra de F. Serrano Antón..., cit., p. 8.

<sup>431</sup> EICH, A., *Die tatsächliche...*, cit., p. 29. En contra, PUGLIESE, *Institutiones...*, cit., p. 303, nota 15, en cuya opinión toda transacción sobre cuestiones jurídicas es ilícita entre otras razones, ya analizadas, porque se infringiría el principio de igualdad «si en cada caso individual, según circunstancias de hecho indeterminadas y la habilidad negociadora del contribuyente la norma tributaria pudiera aplicarse en forma más o menos completa».

<sup>432</sup> SALZWEDEL, J., *Die Grenzen...*, cit., p. 128.

Hay que admitir, sin embargo, que las exigencias de licitud de las transacciones tributarias deben intensificarse cuando se plantean en relación a una cuestión de Derecho, debido al mayor número de supuestos que se encuentran afectados por la solución a que se llegue. Mientras las cuestiones fácticas sólo hacen referencia a un supuesto concreto, las que recaen sobre una cuestión jurídica y dan lugar a una determinada interpretación normativa pueden afectar a numerosas personas, por lo que el principio de igualdad se encuentra en mayor peligro. En consecuencia, cuando la incertidumbre tenga como objeto una cuestión de Derecho el grado de agotamiento de la actuación administrativa en orden a su aclaración ha de ser mayor, para así tratar de evitar un tratamiento desigual entre los posibles afectados.

## **CAPÍTULO III**

# **RÉGIMEN JURÍDICO DE LA TERMINACIÓN TRANSACCIONAL DEL PROCEDIMIENTO TRIBUTARIO**

## I. REGULACIÓN LEGAL

### A) APLICACIÓN DEL DERECHO TRIBUTARIO

No existe en Derecho Tributario una regulación unitaria del régimen jurídico de las transacciones, sino sólo normas concretas, como los arts. 39 LGP, 16.e LIS, o 52 LGT, entre otros. Tal ausencia es consecuencia lógica del rechazo hacia la propia existencia de estos contratos de Derecho público, que ha llevado al legislador a limitarse a establecer dispersas figuras jurídicas, a las que ni siquiera se atreve a calificar como transacciones y, mucho menos, atribuirles un régimen jurídico correspondiente a su verdadera naturaleza jurídica.

Para construir tal régimen ha de partirse tanto de la naturaleza jurídica de la institución, esto es, del reconocimiento de su esencia contractual, como de su pertenencia al ámbito jurídico-público. Esta constatación provoca la necesidad de acudir a las normativas del Derecho administrativo común y del Derecho civil (Derecho supletorio, arts. 9.2 LGT y 4.3 Cc, respectivamente).

Esto no descarta, sin embargo, la utilización de las normas jurídico-tributarias. El propio Derecho administrativo se remite, al regular los contratos de Derecho público, a las disposiciones propias de los actos unilaterales, cuya regulación contiene especialidades en el Derecho Tributario que han de ser transferidas al régimen jurídico de las transacciones cuando se desarrollan en tal ámbito.

### B) APLICACIÓN DEL DERECHO ADMINISTRATIVO

Los contratos de Derecho público y, en concreto, las transacciones entre la Administración y los ciudadanos que recaigan sobre relaciones jurídico-públicas, se encuentran contemplados en el art. 88 LRJAPyPAC.

En opinión de AGULLO AGÜERO <sup>433</sup> dicha habilitación y la escueta regulación contenidas en ella son aplicables al Derecho Tributario como consecuencia de la Disposición Adicional 5.<sup>a</sup> de la propia Ley, que otorga a su normativa carácter subsidiario respecto a los procedimientos tributarios.

Por lo tanto, en los supuestos en los que la celebración de transacciones entre la Administración tributaria y el ciudadano esté permitida (ya se trate de una

---

<sup>433</sup> AGULLO AGÜERO, A., *Recursos no formales...*, cit., p. 277.

habilitación concreta o genérica) el régimen jurídico por el que dichos convenios se rigen subsidiariamente es el regulado por las leyes administrativas, mientras no se lleve a cabo una normación dentro del propio Derecho Tributario. Es más, allí donde la regulación contenida en la Ley 30/1992 configure el procedimiento administrativo en su núcleo esencial —en las garantías procedimentales esenciales del ciudadano— su aplicación será directa aun en el caso de regulación expresa por el ordenamiento tributario. Desde este último punto de vista, resulta muy importante aclarar qué es «procedimiento común», pues la totalidad de las normas que se integren en esta calificación serán aplicables a todos los procedimientos, incluido el tributario. La LRJAPyPAC responde en este punto al mandato contenido en el art. 149.1.18 CE en torno al establecimiento de un conjunto de normas básicas a las que debe ajustarse la totalidad de los procedimientos administrativos, de forma que el ciudadano goce de las mismas garantías procedimentales con independencia de la instancia administrativa a la que se diriga<sup>434</sup>. Como establece muy gráficamente la STC 23/1993, de 21 de enero, «que este extremo del procedimiento administrativo deba resultar “común” en todo el Estado, en el sentido querido por el artículo 149.1.18 de la Constitución, se justifica en la necesidad de que esa garantía mínima que redundará en el beneficio de los administrados juegue por igual para todos los españoles». En este mismo sentido, la STC 227/1988 entiende por «común» la determinación de los principios o normas que, por un lado, definen la estructura general del iter procedimental de la actividad jurídica de la Administración y, por otro, prescriben las garantías generales en el seno del procedimiento, con independencia de la

<sup>434</sup> En este sentido, LÓPEZ MENUDO, F., «Los principios generales...», *cit.*, p. 67; MARTÍN-RETORTILLO BAQUER, S., «Reflexiones sobre el “procedimiento administrativo común”», *RAP*, n.º 131, 1993, pp. 7 y ss.; PAREJO ALFONSO, L., *Objeto y ámbito de aplicación...*, *cit.*, pp. 19 y ss.; GONZÁLEZ PÉREZ, J., y GONZÁLEZ NAVARRO, F., *Comentarios a la Ley 30/92...*, *cit.*, pp. 141 y 142. En el Derecho tributario, STS 22-1-1993 y, entre los autores, MARTÍN QUERALT, J., «La aplicación de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, en los procedimientos administrativos en materia tributaria», *Tribuna fiscal*, 1993, n.º 32, pp. 37 y ss.; LÓPEZ RAMOS, «Reflexiones sobre el ámbito de aplicación de la Ley de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas», *RAP*, 1993; PONT MESTRES, M., Una aproximación, a modo de introducción acerca de la significación de la Ley 30/1992 en el marco de los procedimientos tributarios, en PONT MESTRES, M., coordinador, *Incidencia en los procedimientos...*, *cit.*, pp. 27 y ss.; CALDERÓN OYA, C., Los procedimientos derivados de los artículos 153 a 162 de la Ley General Tributaria y la Ley 30/1992, en PONT MESTRES, M., coord., *Incidencia...*, *cit.*, pp. 199 y ss.; TORREGROSA I CARNE, M. D., El procedimiento de gestión y la Ley 30/1992, en PONT MESTRES, M., coord., *Incidencia...*, *cit.*, p. 66; ORTIZ CALLE, E., *La Agencia Estatal de Administración Tributaria*, tesis doctoral inédita, Universidad Carlos III de Madrid, Getafe, 1996, pp. 372 y ss., quien razona cómo no es posible encontrar en la CE un título competencial que atribuya al sector tributario un carácter excepcional que conlleve la exclusión de la aplicación de las normas básicas recogidas en la Ley 30/1992 a este ámbito. En efecto, los arts. 149.1.1 y 149.1.14, que son los que podrían esgrimirse en este sentido, están dirigidos a otra finalidad. En este sentido se pronuncia también la RTEAC de 21-6-1995: «La improcedencia de aplicación subsidiaria, dentro del procedimiento de revisión en materia económico-administrativa, de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, no puede significar que los Tribunales económicos hayan de desconocer los principios constitucionales que amparan a los contribuyentes».

materia sobre la que se desarrolle dicho procedimiento. La especialidad de la materia sólo justificará un aumento de aquellas garantías, nunca una disminución. Según veremos posteriormente, esta constatación tiene gran repercusión en relación a las causas de nulidad de las transacciones.

Volviendo al art. 88 LRJAPyPAC, como hemos señalado no recoge más que parcialmente los principios por los que ha de regirse la aplicación de los convenios de Derecho público. Una regulación más amplia de éstos se encuentra en la Ley 13/1995, de 18 de mayo, de Contratos de las Administraciones Públicas (LCAP), sobre todo por lo que respecta a su régimen de ineficacia.

En relación a esta última Ley podría alegarse la exclusión que el art. 3.1.d LCAP establece para «los convenios de colaboración que, con arreglo a las normas específicas que los regulen, celebre la Administración con personas físicas o jurídicas de derecho privado, siempre que su objeto no esté comprendido en los contratos regulados en esta Ley o en normas administrativas especiales». Por otra parte, la Disposición Adicional 4.<sup>a</sup> inserta en el ámbito de la Ley a «los contratos que se formalicen al amparo de lo establecido en el art. 88 de la LRJAPyPAC» sólo «cuando tengan por objeto materias reguladas en la presente Ley». Sin embargo, el art. 3.2 dispone la aplicación subsidiaria de los principios de la LCAP «para resolver las dudas y lagunas que pudieran presentarse».

En definitiva, como consecuencia de la naturaleza contractual de los convenios que estudiamos resulta clara la aplicación de las normas propias de los contratos administrativos en tanto el ordenamiento tributario no establezca un régimen jurídico propio<sup>435</sup>.

En las materias respecto de las cuales no exista regulación prevista ni en el ámbito tributario ni en el administrativo, el régimen aplicable tiene que ser completado sobre la base de la regulación de los actos administrativos y de los contratos de Derecho privado.

Y en este punto se plantea el problema de la conveniencia de trasladar automáticamente la normativa del régimen jurídico de los actos administrativos a los contratos de Derecho público o, por el contrario, crear un sistema propio. En primer lugar, es necesario señalar que los principios básicos que fundamentan la validez de las transacciones en Derecho administrativo son los mismos que en el resto de contratos de Derecho público. Por ello, es concebible una teoría que englobe a todos ellos, remarcando las especialidades que se deriva de la particular naturaleza de cada uno<sup>436</sup>.

A este respecto, la doctrina se ha dividido entre los autores que mantienen la traslación del régimen de eficacia de los actos administrativos al campo de las

<sup>435</sup> El Consejo de Estado reconoció expresamente la aplicación supletoria de la Ley de Contratos del Estado para la transacción de Derecho público (Dictamen de 8-3-1984).

<sup>436</sup> STEIN, *Der Verwaltungsvertrag...*, *cit.*, p. 329; BISEK, N.-Z., *Der öffentlich-rechtliche...*, *cit.*, p. 65; BÜCHNER, V., *Die Bestandskraft...*, *cit.*, p. 125.

figuras negociales administrativas<sup>437</sup>, y aquellos otros que niegan esta posibilidad por la diferencia de presupuestos entre ambas figuras jurídicas, que conduce a la necesidad de crear un sistema de validez propio de los contratos de Derecho público<sup>438</sup>.

Como las tesis mantenidas han centrado su discusión de forma absoluta en torno al tratamiento de la invalidez de las transacciones de Derecho público y, en concreto, en la posibilidad de trasladar las causas de nulidad y anulabilidad de los actos a los contratos, consideramos conveniente posponer el estudio de aquellas teorías al momento en que exponamos dicho tema. Sin embargo, adelantamos nuestra opinión favorable a la autonomía del régimen jurídico de los contratos de Derecho público, esto es, a la exigencia de una regulación independiente y propia.

<sup>437</sup> SÁNCHEZ MORÓN, M., *El régimen de los actos...*, cit., p. 25; FERNÁNDEZ MONTALVO, R., *La jurisdicción contencioso-administrativa...*, cit., p. 101; STEIN, *Der Verwaltungsvertrag...*, cit., pp. 330 y ss.; PETERS, H., *Verwaltung ohne gesetzliche Ermächtigung?*, en *Festschrift für Hans Huber*, 1961, pp. 154 y ss.; MARTENS, J., «Normenvollzug durch Verwaltungsakt und Verwaltungsvertrag», *AöR*, 1964, pp. 456 y ss.; ULE, C. H., y BECKER, F., *Verwaltungsverfahren im Rechtsstaat, Bemerkungen zum Musterentwurf eines Verwaltungsverfahrensgesetzes*, 1964, pp. 70 y ss.; KOTTKE, J., *System des subordinationsrechtlichen...*, cit., pp. 76 y ss.; PIEPER, G., «Zulässigkeit und Funktion des öffentlich-rechtlichen Vertrages im Verhältnis von Staat und Bürger, insbesondere im Vergleich zur Funktion des Verwaltungsaktes», *DVBl*, 1967, pp. 11 y ss.; HAUSEISEN, F., *Die Bestandskraft...*, cit., p. 287; del mismo autor, *Zur Zulässigkeit, Wirksamkeit...*, cit., pp. 122 y ss.; BISEK, N.-Z., *Der öffentlich-rechtliche...*, cit., p. 17; GÖTZ, V., *Hauptprobleme des verwaltungsrechtlichen...*, cit., p. 5; del mismo autor, «Der rechtswidrige verwaltungsrechtliche Vertrag», *DöV*, 1973, p. 302; SCHENKE, W.-R., «Der rechtswidrige Verwaltungsvertrag nach dem Verwaltungsverfahrensgesetz», *Jus*, 1977, p. 282; FRANK, G., «Nichtigkeit des substituierenden Verwaltungsvertrages nach dem Verwaltungsverfahrensgesetz (VwVfG)», *DVBl*, 1977, pp. 682 y ss.; OBERMAYER, K., *Der nichtige öffentlich-rechtliche...*, cit., pp. 278 y ss.

<sup>438</sup> En este sentido, PAREJO ALFONSO, L., *Eficacia...*, cit., p. 206; DELGADO PIQUERAS, F., *La terminación convencional...*, cit., p. 181; SERRANO ANTON, F., *La terminación...*, cit., p. 87. Fuera de nuestro país, APELT, W., *Der verwaltungsrechtliche...*, cit., pp. 213 y ss.; IMBODEN, M., *Der verwaltungsrechtliche Vertrag*, Helbing&Lichtenhahn, Basel, 1958, pp. 97 y ss.; SALZWEDEL, J., *Die Grenzen...*, cit., p. 108; RUPP, H. H., «Zum Anwendungsbereich des verwaltungsrechtlichen Vertrages», *JuS*, 1961, p. 61; BULLINGER, M., *Vertrag...*, cit., p. 81; BEINHARDT, G., *Der öffentlich-rechtliche...*, cit., pp. 153 y ss.; SCHICK, W., *Vergleiche und sonstige...*, cit., p. 45; MAURER, H., «Das Verwaltungsverfahrensgesetz des Bundes», *JuS*, 1976, p. 495; RENCK, L., Reseña al libro de Wolfgang Bosse «Der subordinationsrechtliche Verwaltungsvertrag als Handlungsform öffentlicher Verwaltung», *BayVBl*, 1976, pp. 95 y ss.; BÜCHNER, V., *Die Bestandskraft...*, cit., pp. 49 y ss.; SCHIMPF, C., *Der verwaltungsrechtliche...*, cit., pp. 257 y ss.; SONTHEIMER, J., *Der verwaltungsrechtliche...*, cit., p. 198; RECKERS, H., *Gesetzwidrige und gesetzesabweichende Regelungen in Verwaltungsverträgen zwischen Bürger und Staat*, Tesis doctoral, Tübingen, 1988; STELKENS, P., y otros, *Verwaltungsverfahrensgesetz...*, cit., par. 59, nota marginal 1.

## C) APLICACIÓN DEL DERECHO CIVIL

Por lo que respecta al Derecho civil, sus disposiciones sobre los contratos son aplicables de forma subsidiaria a las transacciones que se producen en el procedimiento tributario, como consecuencia de la naturaleza universal de la categoría contractual<sup>439</sup> y, en concreto, de la consideración de dicho negocio jurídico como una actuación que posibilita la igualdad entre ambas partes —el obligado tributario y la Administración—<sup>440</sup>. Esta paridad se refleja en el mandato de la «igualdad de armas» de los dos intervinientes, que trae como consecuencia diversas manifestaciones —de Derecho material y procesal— a lo largo del desarrollo de las actuaciones negociadoras.

En este sentido, el Consejo de Estado, en su Dictamen de 1 de marzo de 1984, ha manifestado que el contenido de las transacciones en Derecho administrativo está regulado por el Derecho civil. La regulación que de ellas se efectúa en el ámbito jurídico-administrativo afecta sólo a los requisitos para su válida celebración.

A pesar de la corrección del anterior planteamiento, la igualdad entre la Hacienda Pública y el obligado tributario en la celebración de transacciones no puede ser mantenida de forma estricta. Ello es debido a la inevitable influencia que tiene, respecto a la relación contractual, la diversa posición de ambas partes fuera de dicha relación<sup>441</sup>, como consecuencia del papel de garante del interés público que la Administración ostenta en el desarrollo de todas sus funciones, incluso la contractual<sup>442</sup>. Consiguientemente, se plantean problemas de aplicación de una figura, como el contrato, nacida en el seno de un ordenamiento caracterizado por el imperio de la autonomía de la voluntad de las partes, en otra rama del Derecho donde esta nota no existe<sup>443</sup>, sino que por el contrario la vinculación a la ley se desarrolla directamente sobre la forma de actuación.

<sup>439</sup> FORSTHOFF, E., *Tratado de Derecho...*, cit., p. 379. En este sentido, el art. 11.2 de la Ley italiana de 7 de agosto de 1990, de nuevas normas en materia de procedimiento administrativo y de derecho de acceso a los documentos administrativos (traducida por A. FANLO LORAS, en *RAP*, n.º 124, pp. 461 y ss.), expone que a los acuerdos de Derecho público que celebra la Administración con el ciudadano en el seno del procedimiento administrativo para determinar el contenido discrecional de la resolución final «se les aplicará, salvo disposición en contrario, los principios del Código civil en materia de obligación y contratos en cuanto sean compatibles con los mismos».

<sup>440</sup> KORMANN, K., *System des rechtsgeschäftlichen Staatsakte*, Verlag von Julius Springer, Berlín, 1910, p. 30; SPANNOWSKY, W., *Grenzen...*, cit., p. 233.

<sup>441</sup> ARIÑO ORTÍZ, G., «El contenido de la relación contractual: sus principios informadores», *Documentación Administrativa*, n.º 121, 1968, pp. 27 y 28; SPANNOWSKY, W., *Grenzen...*, cit., pp. 233 y 234.

<sup>442</sup> GIANNINI, M. S., *El poder público...*, cit., pp. 150 y 151; PAREJO ALFONSO, L., *Eficacia...*, cit., pp. 205 y ss.

<sup>443</sup> En este sentido, BURMEISTER, J., Informe sobre el segundo objeto de asesoramiento del Deutsche Staatsrechtslehrertagung: Verträge und Absprachen zwischen der Verwaltung und Privaten, *Veröffentlichungen der Vereinigung der Deutschen Staatsrechtslehrer*, Walter de Gruyter, Berlín/Nueva York, 1993, p. 212.



Consecuencia de las anteriores consideraciones es el carácter limitado de la subsidiariedad del ordenamiento privado ante la ausencia de regulación específica en el Derecho administrativo contractual. Como manifiesta SPANNOWSKY<sup>444</sup>, «la aceptación ilimitada de la función del Derecho contractual civil como material de integración de las lagunas del Derecho contractual público es inconciliable tanto con el dualismo del ordenamiento jurídico como con el carácter del contrato de Derecho público como forma jurídica de la Administración». En concreto, este autor encuentra la justificación principal a la limitación de la aplicación del Derecho civil en la fuerte vinculación de la Administración a los principios de proporcionalidad y equivalencia y a los derechos fundamentales.

Lo que resulta evidente es que los principios generales del Derecho privado han de ser recibidos por el Derecho contractual administrativo en tanto no concurren necesidades especiales que recomienden una regulación especial<sup>445</sup>. Y, precisamente, en qué medida hayan de ser modificadas las normas civiles contractuales cuando se proyecten sobre el Derecho público constituye el objeto actual de nuestro estudio.

En concreto, las normas civiles en esta materia no pueden ser aplicadas sin llevar a cabo en el caso concreto un examen de compatibilidad entre ambas situaciones de intereses; esto es, por un lado, la regulada en el ordenamiento privado y, por otro, la existente en el ámbito público que se encuentra carente de regulación por parte del Derecho Tributario.

En conclusión, el régimen jurídico propio de los contratos de Derecho público será el resultado de armonizar los principios jurídicos del Derecho civil y del Derecho público<sup>446</sup>. De esta forma, ante la ausencia de una normativa propia de aquellos negocios, se ha de acudir a los principios y reglas de uno y otro ordenamiento, teniendo en cuenta cuando se crea conveniente la aplicación de los preceptos del Derecho administrativo que la transacción tributaria es un contrato, y, cuando acudamos al Derecho civil que el objeto de tal figura contractual es público. Esta situación se refleja, fundamentalmente, en una tensión entre los principios de legalidad y de libertad contractual.

<sup>444</sup> SPANNOWSKY, W., *Grenzen...*, cit., p. 235. En el mismo sentido, KRAUSE, P., «Die Willenserklärungen des Bürgers im Bereich des öffentlichen Rechts», *VerwArch*, 1970, pp. 329 y ss.; PUNKE, J., *Verwaltungshandeln durch Vertrag*, Tesis doctoral, Kiel, 1989, pp. 22 y ss.

<sup>445</sup> IMBODEN, M., *Der verwaltungsrechtliche...*, cit., p. 94.

<sup>446</sup> BÜCHNER, V., *Die Bestandskraft...*, cit., pp. 127 y ss.; TSCHASCHNIG, *Die Nichtigkeit...*, cit., p. 13; MAYER, F., y KOPP, F., *Allgemeines Verwaltungsrecht...*, cit., p. 267. En opinión de SÁNCHEZ MORÓN, M., El régimen de los actos..., cit., el régimen general aplicable a estos convenios será el de los actos administrativos, con las salvedades determinadas por las particularidades propias de los contratos.

## II. CARÁCTER PREPARATORIO DEL ACTO DE LIQUIDACIÓN

El art. 88.1 LRJAPyPAC contempla la posibilidad de que los contratos de Derecho público o bien sean finalizadores del procedimiento administrativo<sup>447</sup> o bien se inserten en él con carácter preparatorio del acto administrativo resolutorio, tengan efectos vinculantes o no<sup>448</sup>.

Sin embargo, los convenios finalizadores del procedimiento de liquidación están excluidos en el Derecho Tributario, debido a la propia naturaleza de dicho procedimiento, en el que la potestad liquidatoria ha de manifestarse siempre mediante un acto administrativo (art. 124.2 LGT). En efecto, el obligado tributario puede ayudar a fijar las cuestiones relacionadas con la obligación tributaria, pero nunca puede participar en el acto de liquidación propiamente dicho<sup>449</sup>. Esta imposibilidad ya fue señalada por SCHICK, quien destacó el carácter obligatorio que tiene para la Administración la emisión de aquel acto unilateral<sup>450</sup>.

Ello no significa, por otra parte, que una vez concluido el procedimiento tributario quede vedada la celebración de transacciones, que se pueden desarrollar procesal o extraprocesalmente y que nunca sustituyen al acto administrativo, sino que preparan una nueva exteriorización de la potestad liquidatoria.

La exigencia de que el procedimiento de liquidación tributario finalice mediante acto unilateral tampoco impide que parte del contenido de éste haya sido

<sup>447</sup> La transacción constituye una forma de terminación del procedimiento, junto a la resolución, a la renuncia o al desistimiento.

<sup>448</sup> Dicho precepto dispone textualmente que tales actos pueden «tener la consideración de finalizadores de los procedimientos administrativos o insertarse en los mismos con carácter previo, vinculante o no, a la resolución que les ponga fin». Esta distinción ha sido recogida del art. 11 de la Ley italiana de 7 de agosto de 1990, de nuevas normas en materia de procedimiento administrativo y de derecho de acceso a los documentos administrativos, que establece que «la Administración (...) podrá establecer acuerdos con los interesados al objeto de determinar el contenido discrecional de la resolución final o incluso, en los casos previstos por las leyes, en sustitución de aquél». Según GIANNINI, M.S., *Diritto amministrativo...*, cit., pp. 431 y ss., existen tres categorías de convenios: A) Accesorios al acto; B) Auxiliares del acto; C) Sustitutivos del acto.

<sup>449</sup> RAMALLO MASSANET, J., *La eficacia de la voluntad...*, cit., pp. 243 y 244; SERRANO ANTÓN, F., *La terminación...*, cit., p. 61.

<sup>450</sup> SCHICK, W., *Vergleiche...*, cit., p. 31. En el Derecho alemán esta exigencia está reflejada fundamentalmente en el parágrafo 155 AO («Mientras no se disponga otra cosa, los impuestos se liquidarán por la autoridad financiera mediante un acto de liquidación»), por lo que resulta incontrovertida la exclusión de las transacciones finalizadoras del procedimiento. Las únicas transacciones tributarias permitidas son las que se insertan en el procedimiento administrativo, con naturaleza de contratos obligatorios (*Verpflichtungsverträge*), excluyéndose los contratos dispositivos (*Erfüllungsverträge*). La vigencia de los tipos contractuales obligatorios y dispositivos (reflejos del principio de abstracción), propios del Derecho civil, son trasladables, según la doctrina alemana, al ámbito contractual del Derecho público. Sobre la vigencia y requisitos en este campo, SPANNOWSKY, W., *Grenzen...*, cit., p. 237; SEER, R., *Verständigungen...*, cit., pp. 501 y ss.

determinado previamente de forma vinculante por la Administración y el particular. Como afirma ZORNOZA PÉREZ, en los acuerdos sobre precios de transferencia, planes de amortización e inversión «el hecho de que su aprobación final tenga lugar a través de un acto unilateral de la Administración, de un auténtico acto administrativo, no debe hacer perder de vista la existencia de un convenio preparatorio que termina por determinar el posterior contenido del correspondiente acto»<sup>451</sup>.

El acuerdo no sustituye nunca la potestad liquidatoria de la Hacienda Pública, sino que se limita a reemplazar la fijación unilateral de singulares elementos fácticos o jurídicos determinantes para dicha liquidación. Como explica M. S. GIANNINI<sup>452</sup>, que la voluntad de la Administración expresada mediante un acto unilateral se forme mediante módulos convencionales celebrados con los particulares (o con otra Administración) no repugna a la naturaleza autoritaria del acto.

Es posible que las transacciones preparatorias no se ubiquen en el procedimiento de liquidación, sino que pueden celebrarse en distintas fases. Así lo explica PAREJO ALFONSO, quien alega lo dispuesto en el art. 3.1.d LCAP, que habilita a la Administración a celebrar convenios de colaboración sobre el ejercicio de sus competencias, al permitir la realización de cualquier tipo de convenio de colaboración con personas físicas o jurídicas<sup>453</sup>. Estos pactos preparatorios del propio procedimiento son calificados como preacuerdos<sup>454</sup> y como ejemplos de ellos pueden citarse los acuerdos sobre precios de transferencia o los planes de amortización. La celebración de los negocios jurídicos preparatorios de la liquidación descansa en la posibilidad de escalar una decisión administrativa objetiva y temporalmente<sup>455</sup>.

Por su parte, los convenios preparatorios no vinculantes no aportan, tal y como reconoce RAMALLO MASSANET<sup>456</sup>, ninguna ventaja, debido a la ausencia

<sup>451</sup> ZORNOZA PÉREZ, J.J., *¿Qué podemos aprender...*, cit., pp. 161 y ss. En el mismo sentido, RAMALLO MASSANET, J., *La eficacia de la voluntad...*, cit., p. 244. Entre los autores tributaristas alemanes que han tratado este tema destacan BAUER, H. J., *Der Vergleich im Steuerveranlagungsverfahren* (Inagural-Dissertation zur Erlangung der Doktorwürde der juristischen Fakultät der Ruprecht-Karl-Universität Heidelberg), Mannheim, 1969, pp. 68 y ss.; SONTHEIMER, J., *Der verwaltungsrechtliche...*, cit., pp. 161 y ss.; RICKLI, P., *Die Einigung...*, cit.; SEER, R., *Contratos, convenios...*, cit., pp. 137 y ss.

<sup>452</sup> GIANNINI, M. S., *Diritto amministrativo...*, cit., p. 151.

<sup>453</sup> PAREJO ALFONSO, L., *Eficacia...*, cit., pp. 180, nota 68 y 183 y ss. En palabras de este autor, «si bien es cierto que el artículo 88 LRjAPyPac limita la capacidad de la Administración para acordar por razón del desarrollo formalizado o procedimental de su actividad, no lo es menos que -con carácter general- la LCAP (art. 3.1.d) habilita a aquélla a concluir con personas incluso privadas todo tipo de convenios de colaboración, por lo que éstos pueden tener por objeto también la colaboración en el ejercicio por la Administración de sus competencias».

<sup>454</sup> PAREJO ALFONSO, L., *Eficacia...*, cit., p. 183.

<sup>455</sup> FLÜCK, J., *Die Erfüllung des öffentlich-rechtlichen Verpflichtungsvertrages durch Verwaltungsakt*, Schriften zum Öffentlichen Recht, tomo 485, Berlín, 1985, pp. 16 y ss.

<sup>456</sup> RAMALLO MASSANET, J., *La eficacia de la voluntad...*, cit., p. 244.

de efectos sobre el acto posterior<sup>457</sup>. Sin embargo, ha de tenerse en cuenta que, si bien no tienen un carácter determinante, condicionan el contenido del acto administrativo en la medida en que éste no podrá apartarse de lo acordado sin justificación motivada. En otro caso, los Tribunales apreciarán desviación de poder y es posible que el contrato produzca efectos por el principio de buena fe.

En conclusión, la nota común a las transacciones, con independencia de la fase en que se celebren, es su naturaleza preparatoria del acto de liquidación. En ningún caso el convenio lo sustituye, ni siquiera cuando se celebra con posterioridad a la emisión de dicho acto. Este es el supuesto de los convenios que tienen lugar en el procedimiento de revisión, los cuales no rempazan al acto de liquidación ya emitido, sino que se limitan a modificarlo, obligando a la Administración a dictar otro, en su caso. Por lo tanto, preparan una segunda manifestación del poder liquidatorio<sup>458</sup>.

Aparte del criterio del momento procedimental en que se celebren, las transacciones también pueden clasificarse según su ubicación respecto a la realización del presupuesto de hecho que provoca el nacimiento de la obligación tributaria:

## 1. Transacciones que se celebran con anterioridad a la realización del presupuesto de hecho

Estos convenios tienen como objeto el tratamiento futuro de una situación fáctica o jurídica. Por su propia naturaleza, siempre se encuentran ubicados antes del procedimiento de liquidación, que sólo puede iniciarse cuando se haya producido el presupuesto de hecho generador de la obligación tributaria.

Es el supuesto de los acuerdos sobre los precios de transferencia. En concreto, el art. 16 LIS establece que «los sujetos pasivos podrán someter a la Administración tributaria una propuesta para la valoración de operaciones efectuadas entre personas o entidades vinculadas con carácter previo a la realización de las mismas».

## 2. Transacciones que se celebran mientras se desarrolla el presupuesto de hecho

Sólo pueden producirse en aquellos presupuestos que no sean instantáneos. Su objeto será o bien situaciones ya producidas o bien que tendrán lugar en el futuro.

<sup>457</sup> La doctrina acepta su licitud incluso cuando una norma no los prevea, como excepción a la exigencia de habilitación legal previa como presupuesto de la utilización de contratos públicos, MENÉNDEZ REXACH, A., *Procedimiento administrativo, finalización...*, cit., pp. 263 y ss. Una postura más restrictiva cercenaría la eficacia administrativa sin motivos justificados, pues la existencia de estos convenios no representan ningún riesgo para el principio de legalidad. Por otra parte, no es posible ni lógico limitar el intento por parte de la Administración tributaria y del ciudadano de llegar a una interpretación unitaria. SCHICK, Comentario al par. 204 AO, en HÜBSCHMANN, W., y otros, *Kommentar zur...*, cit..

<sup>458</sup> RICKLI, P., *Die Einigung...*, cit., pp. 10 y ss.

### 3. Transacciones que se celebran tras la realización del presupuesto de hecho

Estos acuerdos siempre hacen referencia a situaciones ya producidas, como, por ejemplo, la conformidad a la propuesta de liquidación, los acuerdos concursales<sup>459</sup> o la tasación pericial contradictoria.

En resumen, mientras que las transacciones celebradas cuando el presupuesto de hecho de la obligación tributaria todavía no se ha producido siempre se ubican con anterioridad al procedimiento de liquidación (por ejemplo, los acuerdos previos sobre precios de transferencia), cuando el hecho imponible ya ha tenido lugar las partes pueden convenir sobre los elementos que a él se refieran y sean inciertos antes de la apertura de dicho procedimiento (así, los planes de amortización), en el transcurso del mismo (la tasación pericial contradictoria) o con posterioridad a su conclusión (los convenios concursales).

La transacción vincula a las partes desde el momento de su celebración. Esta sujeción se refleja para el ciudadano en la imposibilidad de recurrir el acto de liquidación si éste recoge el contenido del negocio, y para la Hacienda Pública en la exigencia de integrar aquel pacto en el acto de liquidación posterior. O bien, si se trata de una transacción que no está integrada en un procedimiento de gestión, la vinculación obliga al ciudadano a tributar de acuerdo con el pacto y a la autoridad fiscal a respetar dicha tributación.

El principal problema que se plantea en este punto consiste en la conexión entre la transacción que fija una determinada cuestión incierta y el acto de liquidación que eventualmente la recoge<sup>460</sup>, sobre todo en lo que se refiere al tratamiento de la invalidez. Aunque esta cuestión es objeto de un desarrollo más detallado en este mismo capítulo, por el momento adelantamos que la aparente injerencia que la transacción parece producir en el acto unilateral puede resolverse concibiendo el acto de liquidación como una forma de actuación que es susceptible de integrar una doble regulación: por un lado, aquélla a la que la Hacienda Pública ha llegado de forma unilateral; por otro, la que ha sido determinada de forma consensuada con el obligado tributario. De esta manera, se aprecia claramente cómo mientras la impugnación de cualquiera de los dos contenidos del acto de liquidación tiene que realizarse mediante los mismos mecanismos, esto es, los establecidos para la forma de exteriorización (que, en ambos casos, es el acto de liquidación), la validez de cada uno ha de ser enjuiciado de forma diversa, correspondiendo en un caso a la normativa propia de los actos administrativos y, en el otro, a la de los contratos.

<sup>459</sup> Aunque como posteriormente expondremos, ninguna de las dos figuras jurídicas tiene naturaleza transaccional (véase el capítulo cuarto).

<sup>460</sup> Eventualmente ya que es posible que nunca se dicte tal acto de liquidación, porque la autoridad financiera no compruebe la situación tributaria del particular con el que ha celebrado una transacción anteriormente.

Por último, como consecuencia de la prohibición de que las transacciones sean finalizadoras del procedimiento de liquidación, aquel contrato sólo puede determinar parcialmente el contenido del acto de liquidación, tal y como explica PAREJO ALFONSO<sup>461</sup>. Si, por el contrario, se permitiese que el convenio pudiera establecer el contenido de tal acto unilateral de forma exhaustiva se estaría desvirtuando el mandato, dando entrada a una verdadera terminación convencional del procedimiento, con la consecuencia añadida de que la Administración gozaría de las potestades de que es titular cuando actúa unilateralmente.

### III. LA VALIDEZ

La validez de los contratos de Derecho público transaccionales que se celebran entre la Administración y los ciudadanos como medio de autocomposición de sus diferencias —ya sea integrados en el procedimiento administrativo, como fuera de él—, está subordinada al cumplimiento de los requisitos propios de la transacción regulada en el Código civil<sup>462</sup>.

El art. 1.817 Cc dispone el sometimiento de la transacción a las reglas generales de validez de los contratos; es decir, la producción de efectos jurídicos se encuentra subordinada a la concurrencia de los requisitos establecidos en el art. 1261 CC: consentimiento de los contratantes, objeto cierto que sea materia del contrato y causa de la obligación que se establezca. A estos elementos hay que añadir, en determinados supuestos, el cumplimiento de una forma determinada.

Si un negocio jurídico transaccional adolece de la ausencia de alguno de estos elementos, es inválido; de él no deriva ninguna fuerza vinculante. Esta sanción, que se manifiesta a través de la nulidad y de la anulabilidad, será analizada posteriormente (epígrafe V).

#### A) EFECTOS

##### 1. Vinculación de las partes a lo pactado

###### a) Origen de la vinculación

Aunque puede parecer una tautología, conviene comenzar afirmando que, como consecuencia de su naturaleza transaccional, los contratos de Derecho

<sup>461</sup> PAREJO ALFONSO, L., *Eficacia...*, cit., p. 180.

<sup>462</sup> GIMENO SENDRA, V., y otros, *Derecho procesal administrativo*, Ed. Tirant lo Blanch, Valencia, 1993, p. 510.

público entre la Administración y el particular preparatorios de parte del contenido del acto de liquidación tienen la fuerza vinculante propia de estos contratos, establecida en el art. 1816 Cc. Prueba de la necesidad de aclarar este punto es la postura tradicionalmente mantenida que afirmaba que los efectos vinculantes del contrato para las partes nacían del principio de buena fe<sup>463</sup>, estableciendo una sujeción supuesto por supuesto. En realidad, la utilización de este expediente para provocar el nacimiento de una sujeción a los pactos por parte de la Administración tributaria y proteger, así, al sujeto que había confiado en la actuación de los órganos inspectores derivaba de la ausencia de consideración de estos convenios como verdaderos contratos.

Nuestra jurisprudencia se ha mantenido tradicionalmente en esta pauta, mostrándose reacia a afrontar con carácter general el problema de la validez o eficacia de los convenios tributarios. Se han buscado criterios que, ante el caso concreto planteado, condujeran a la solución más justa, pero sin establecer principios que fueran aplicables a la totalidad de los supuestos con la misma naturaleza jurídica<sup>464</sup>. El TS ha recurrido a los más rebuscados planteamientos, como los expuestos en las SsTS de 26-4-1980, 5-4-1991, 25-5-1992 y 8-6-1992. Como ejemplo resumiremos la doctrina expuesta en la STS 27-12-1990:

<sup>463</sup> En este sentido se pronunciaron las primeras sentencias del BFH (20.10.25 —RFHE 18, pp. 92 y ss.—; 25.9.56 —BStBl. 1965 III, p. 341—; 11.1.63 —BStBl. 1963 III, p. 180—; 7.2.75 —BStBl. 1975 II, p. 361), así como algunos autores, BLUMENSTEIN, E., «Das Verständigungsprinzip...», *cit.*, pp. 8 y ss.; CLAUS, «Steuerzahler und Finanzamt», *BB*, 1960, p. 835; SCHMID, H., «Zur Rechtswirksamkeit von Auskünften, Bescheinigungen und Verträgen im Kommunalabgabenrecht», *KStZ*, 1984, p. 66. Como afirma SCHICK, W., *Vergleiche und sonstige...*, *cit.*, p. 85, de esta manera se permitía entrar por la puerta de atrás lo que mediante el principio de legalidad se rechazaba («En la jurisprudencia del Tribunal Financiero Federal causa especial extrañeza que niegue siempre tales convenios teóricamente, y sin embargo los admita en la práctica no pocas veces, dejando entrar a través de la puerta de atrás de la buena fe lo que previamente había barrido con las férreas bases del principio de legalidad de la Administración»). Es importante destacar que los convenios tributarios en Derecho alemán han sido creados por la jurisprudencia, que se ha preocupado de determinar el efecto vinculante de éstos, prescindiendo de cuestiones como su licitud o naturaleza jurídica y que la fundamentación de los efectos vinculantes en el principio de buena fe era debido a su consideración de actos ilícitos, ya que debido a esta ilicitud la vinculación no podía surgir de ellos mismos. Véase la crítica a la concepción del BFH en torno a la vinculación derivada de la buena fe en MARTENS, J., «Vergleichsvertrag...», *cit.*, pp. 97 y ss.; RÖSSLER, G., «Tatsächliche Verständigung und Rechtsmittelverzicht», *DSiZ*, 1988, p. 375; del mismo autor, «Nochmals: Tatsächliche Verständigung», *DB*, 1991, pp. 2458 y ss.; WEDELS-TÄDT, A. V., «Tatsächliche Verständigung», *DB*, 1991, p. 515; y WIESE, T., «Die Bindungswirkung...», *cit.*, p. 333. Sin embargo, no puede afirmarse que la doctrina en torno a la eficacia vinculante de los contratos de Derecho público derivada de su naturaleza contractual sea reciente, pues ya en 1964 APELT defendió esta tesis en *Der verwaltungsrechtliche Vertrag...*, *cit.*, pp. 206 y ss.

<sup>464</sup> Así lo explica ZORNOZA PEREZ, J. J., *¿Qué podemos aprender...*, *cit.*, pp. 163 y 164, en relación a los contratos de Derecho público de contraprestación.

«El acuerdo mencionado fue notificado a los particulares sin que se impugnara o contra el mismo se interpusiera recurso alguno, por lo que el convenio es válido por ambas partes y tiene verdadera eficacia al no haber sido rescindido o anulado posteriormente, ni puede considerarse nulo porque viole ningún precepto jurídico (...) por lo que genera para ambas partes —Administración y Comunidad de propietarios— derechos y obligaciones, mientras no se rescinda (...). Ya que íntimamente ligado con el principio de buena fe se encuentra el de los actos propios (...). La Sala en virtud de lo manifestado considera que existen los suficientes actos propios del Ayuntamiento (...) como para entender que cualquier acto contrario a esta situación debe adoptarse con las necesarias garantías jurídicas para el administrado y declarar por tanto la irrevocabilidad o desconocimiento unilateral del contrato por la Administración, sin observar las garantías legales, (...) de tal modo que el Ayuntamiento sólo podría eximirse de tales obligaciones, o bien acudiendo a la vía de la lesividad, o bien dentro de la órbita contractual, utilizando las acciones resolutorias en debida forma».

Frente a la posición expuesta, y una vez asumido el carácter contractual de la terminación transaccional del procedimiento, ya no es necesario acudir al principio de buena fe para proteger al ciudadano. La eficacia vinculante, tanto respecto de la Hacienda Pública como del particular, nacerá del propio negocio, al constituir la característica de ser «lex inter partes» la nota que define al contrato y, por lo tanto, donde hay que buscar la obligación de los intervinientes de atenerse al contenido de lo pactado.

La esencia del contrato tributario reside en la voluntad de la Administración y del particular en vincularse a una determinada regulación llevada a cabo por ellos. Por lo tanto, allí donde reconozcamos esta figura, la vinculatoriedad nacerá del propio contrato («pacta sunt servanda»)<sup>465</sup>. De otro modo se vería perjudi-

<sup>465</sup> Así lo ha reconocido la STS de 12.12.1983 respecto a un convenio de acción concertada celebrado entre la Administración y la Unión de Empresas Siderúrgicas por el que se concedía a ésta última un crédito oficial con un interés que posteriormente la Hacienda Pública intentó alterar de forma unilateral. La propia jurisprudencia alemana modificó su criterio en la Sentencia del BFH de 11-12-1984 (BStBl.II, 1985, p. 354). En este sentido, en la doctrina española, SÁNCHEZ MORÓN, M., *La terminación convencional de los procedimientos...*, *cit.*, p. 84; SERRANO ANTÓN, F., *La terminación...*, *cit.*, p. 87. Fuera de España, APELT, W., *Der verwaltungsrechtliche...*, *cit.*, p. 206; EICHHORN, G., *Vereinbarung im Steuerrecht, ihre Arten, Voraussetzungen und Wirkungen*, en BECKER, E., y otros, *Vierteljahresschrift für Steuerrecht und Finanzrecht*, Carl Heymanns Verlag, Berlín, 1931, p. 223; STERN, K., «Zur Grundlegung...», *cit.*, 1958; MAASSEN, K., *Regelungen mit dem...*, *cit.*, p. 69; KOTTKE, J., *System des subordinationsrechtlichen...*, *cit.*, p. 68 y ss.; SONTHEIMER, J., *Der verwaltungsrechtliche...*, *cit.*, p. 63; RICKLI, P., *Die Einigung...*, *cit.*, p. 137; FROTSCHER, Comentario al par. 162, en Schwarz, *Kommentar zur AO*, Rudolf Haufe Verlag, Freiburg im Breisgau; IWANEK, S., «Aufhebung der Bindungswirkung einer tatsächlichen Verständigung», *DSiR*, 38/93, p. 1397; RÖSSLER, G., «Die tatsächliche Verständigung im Steuerrecht», *DB*, 1985, p. 1861 y ss., quien critica además, los efectos de basar la vinculación de las partes en el principio de buena fe, pues ofrece a aquél que desee apartarse del convenio un amplio campo de objeciones que le permiten un distanciamiento de éste de forma lícita, es decir, sin infringir la buena fe,

cada la finalidad misma de las transacciones, esto es, el establecimiento de la paz jurídica junto a la eficacia<sup>466</sup>.

Respecto del recurso al principio de buena fe, es necesario aclarar que sólo cuando el contrato sea ilícito (porque, por ejemplo, recaiga sobre materias incontrovertidas) o de la voluntad de las partes se derive el deseo de no celebrar un contrato, será posible acudir a su alegación para imponer el sometimiento a lo pactado<sup>467</sup>.

La vinculación de los intervinientes al contrato —consecuencia de la «lex inter partes»— queda reflejada desde la perspectiva de la Hacienda Pública en la exigencia de respetar que la tributación del particular se atenga a lo pactado y, en ocasiones, a dictar un acto de liquidación que recoja el contenido de la transacción. Esta eficacia vinculante ya se señalaba en la Ley de 26 de diciembre de 1957, cuyo art. 36 determinaba que «los contribuyentes gravados con arreglo a las normas de un convenio, no serán objeto de actuación inspectora posterior por los conceptos tributarios y períodos comprendidos en el mismo, y quedarán eximidos de cualquier obligación no ratificada expresamente». Sin embargo, en realidad la importancia de este contrato reside en la vinculación que de él deriva para el contribuyente, que se manifiesta en la obligación de tributar según lo convenido o, si la transacción ha tenido lugar dentro del procedimiento de liquidación, en la imposibilidad de recurrir el acto de liquidación que recoge la obligación tributaria fijada de forma concordada.

Con el criterio expuesto se rechazan aquellas otras tesis que fundamentan la eficacia vinculante de la transacción tributaria en diversos argumentos, como la renuncia al recurso, su naturaleza de consulta vinculante o el carácter irrepetible de la inspección. Contra la correlación entre contrato e imposibilidad de recurso por parte del obligado tributario se manifiesta BORNHAUPT, según el cual la impugnabilidad de la transacción deriva exclusivamente de la renuncia al recurso del particular<sup>468</sup>. Sin embargo, este criterio no es mantenible; la vinculación del ciudadano deriva de su voluntad de celebrar un contrato, no de la renuncia al

junto al entorpecimiento procesal que supondría en aquellos supuestos en que el Finanzgericht decidiera la inexistencia de efectos vinculante y se eliminaran, en consecuencia, las fijaciones realizadas respecto a los supuestos de hecho de difícil averiguación, con lo que el Tribunal debería investigarlos de nuevo. Por último, expone RÖSSLER la imposibilidad de que existieran efectos vinculantes cuando ninguna de las partes desee seguir respetando el convenio, pues aquí no existiría una violación del principio de buena fe.

<sup>466</sup> WIESE, T., «Die Bindungswirkung...», *cit.*, p. 334.

<sup>467</sup> SONTHEIMER, J., *Der verwaltungsrechtliche...*, *cit.*, p. 56, nota 68; MAURER, H., *Allgemeines Verwaltungsrecht...*, *cit.*, pp. 339 y ss.

<sup>468</sup> BORNHAUPT, K. J. von, «Tatsächliche Verständigung...», *cit.*, pp. 1591 y ss. Este autor apoya su razonamiento en la consideración de regla especial que supone el parágrafo 354 AO frente al principio «pacta sunt servanda» (par. 354 AO: 1. «Podrá renunciarse a la interposición del recurso una vez dictado el acto administrativo. También podrá formularse la renuncia al presentar una declaración-liquidación, para el caso de que el impuesto no sea liquidado en disconformidad con ésta. La renuncia hace inadmisibles el recurso. 2. La renuncia se formulará por escrito ante la autoridad financiera competente o se consignará en el acta y no podrá contener otras manifestaciones. Si con posterioridad se alegara la ineficacia de la renuncia, se aplicará en lo procedente el pará-

recurso, que es una declaración ajena al Derecho material. Entre ambos puntos de vista existe una gran diferencia: según el defendido por BORNHAUPT, el recurso presentado por el obligado tributario sería ilícito; por el contrario, con la tesis de la renuncia como consecuencia de la vinculación nacida de la voluntad contractual, la interposición de un recurso provocaría su mero carácter improcedente<sup>469</sup>.

La finalidad de la transacción se alcanzará del mismo modo contenga ésta una renuncia al recurso o no. En efecto, aunque las partes no pacten tal cláusula quedarán igualmente vinculadas al contenido de la transacción y, por lo tanto, el particular no podrá recurrir el negocio jurídico por causas distintas de las que se refieren a su propia validez<sup>470</sup>.

## b) Significado de la vinculación

El art. 1.816 Cc dispone que «la transacción tiene para las partes la autoridad de cosa juzgada, pero no procederá la vía de apremio sino tratándose del cumplimiento de la transacción judicial».

Ante esta regulación se plantea la cuestión de si la fuerza de la transacción corresponde a la de cualquier otro contrato (art. 1091 Cc) o equivale a la de una sentencia. En opinión de gran parte de la doctrina<sup>471</sup>, debido a su finalidad (la eliminación de una incertidumbre) constituye una institución análoga a la sen-

grafo 110, apartado 3»). A esta tesis se opone RÖSSLER, G., «Tatsächliche Verständigung in Schätzungsfällen...», *cit.*, p. 1076, entre otros motivos, por la confusión que late entre los principios o derechos materiales y procesales: si el parágrafo 354 AO es una regla especial —aspecto que no está demostrado— sólo podrá servirle de base, como regulación procesal, un principio general del Derecho procesal, y no la máxima «pacta sunt servanda».

<sup>469</sup> FROTSCHER, Comentario al par. 162, en SCHWARZ, *Kommentar zur AO...*, *cit.*, p. 12; RÖSSLER, G., «Tatsächliche Verständigung im Schätzungsfällen...», *cit.*, p. 1075, quien además señala la desprotección que sufriría la Administración cuando el obligado tributario no renunciara al recurso, a pesar de celebrar la transacción, pues sería a éste último al que le correspondería decidir en todo caso la existencia o no de eficacia vinculante de lo pactado.

<sup>470</sup> SCHICK, W., *Vergleiche und sonstige...*, *cit.*, p. 40; KRAUSHAAR, R., *Bindung der Finanzverwaltung...*, *cit.*, p. 157; KNEPPER, K.H., «Der Vergleich im Steuerrecht», *BB*, 1986, p. 170; SONTHEIMER, J., *Der verwaltungsrechtliche...*, *cit.*, pp. 26 y 27; FROTSCHER, Comentario al par. 162, en SCHWARZ, *Kommentar zur AO...*, *cit.*; RÖSSLER, G., «Nochmals: Tatsächliche Verständigung...», *cit.*, p. 2458; STRECK, M., «Die tatsächliche Verständigung in der...», *cit.*, p. 368, quien sin embargo llama la atención sobre la escasez de supuestos en que el ciudadano se intenta apartar del pacto, frente a la inmensidad de supuestos en que la Administración dicta un acto de liquidación en un sentido diferente al convenido.

<sup>471</sup> GARCÍA-GOYENA, *Concordancia, Motivos y Comentarios*, Tomo IV, Madrid, 1852, p. 135 (citado por Peláez, F. J., *La transacción...*, *cit.*, p. 146); GULLÓN BALLESTEROS, A., *La transacción...*, *cit.*, pp. 139 y ss.; Díez-PICAZO, L. y GULLÓN BALLESTEROS, A., *Sistema...*, *cit.*, p. 496; RUGGIERO, R. de, *Instituciones...*, *cit.*, p. 522; OGAYAR y AYLLON, T., Comentario al art. 1816 del Código civil, en ALBALADEJO, M., dir., *Comentarios...*, *cit.*, pp. 57 y ss.; PELÁEZ, F. J., *La transacción...*, *cit.*, pp. 144 y ss. En la jurisprudencia, destacan las SsTS 7-12-1929; 5-1-1954 y 26-4-1963. En contra se manifiesta ALBALADEJO, M., *Derecho civil...*, *cit.*, T. II, p. 386, según el cual la equiparación a la sentencia se reduce a la transacción judicial, mientras que la extrajudicial produce los mismos efectos que cualquier otro contrato.

tencia. Ello deriva de la mayor sujeción de las partes a la transacción que a cualquier otro negocio jurídico, que se refleja en la imposibilidad de plantear el contenido de aquel contrato ante los Tribunales. Si uno de los contratantes recurre la transacción, el otro puede oponerle la «exceptio rei per transactionem finitae»<sup>472</sup>.

Esto no se traduce en una equiparación entre la Sentencia y la transacción. La mayoría de los autores admiten que cuando el art. 1.816 Cc emplea el término «autoridad de cosa juzgada» está utilizando una «metáfora» para indicar que la vinculación que nace de la transacción para las partes no se reduce a la general del art. 1.091, pues en otro caso no sería más que una mera redundancia<sup>473</sup>. El sentido del art. 1.816 reside en la vinculación que respecto a las partes e, incluso, al propio juez se deriva de este contrato, que no pueden modificarlo aunque consideren su contenido inadecuado<sup>474</sup>.

En consecuencia, y como ya ha sido expuesto, el obligado tributario y la Hacienda Pública se obligan a respetar que la tributación del primero se realice conforme con lo pactado. De esta forma, en los supuestos en que se emita posteriormente un acto de liquidación éste tiene de recoger el contenido de la transacción; y en los supuestos en que no se produzca tal acto administrativo la Administración respetará el comportamiento del particular acorde con las pautas del convenio. En este sentido se pronuncia expresamente la sección 7121 IRC norteamericano, que contiene la habilitación genérica para convenir y que establece que en los supuestos en que se convenga el acuerdo será determinante y no podrá ser modificado excepto cuando se haya producido fraude o engaño.

Ello no elimina la posibilidad de impugnar ante el órgano jurisdiccional la transacción por causas de invalidez, ni acudir a los Tribunales con la finalidad de hacer ejecutar lo pactado. Lo que se encuentra restringido es la impugnación del contenido del negocio jurídico, como consecuencia de su propia finalidad (la eliminación de la controversia); esto es lo que significa que la transacción sea Sentencia entre las partes<sup>475</sup>. Así se ha manifestado la STS de 10-4-1985:

<sup>472</sup> Por el contrario, PUGLIESE, M., *Instituciones...*, cit., p. 296, sobre la base de la diferencia entre el concordato y la transacción civil, afirma que aquél no tiene autoridad de cosa juzgada, de forma que la Administración puede modificar unilateralmente lo dispuesto en el contrato. Esta tesis parte de un fundamento erróneo: la atribución al convenio tributario de una naturaleza diversa a la de la transacción de Derecho privado.

<sup>473</sup> GULLÓN BALLESTEROS, A., *La transacción...*, cit., p. 60.

<sup>474</sup> En este sentido, STS 10.4.1960 y 26.4.1963.

<sup>475</sup> Como expresa LUNA, *La ineficacia de la transacción...*, cit., pp. 145 y 146, «sería incongruente que el ordenamiento, una vez delineado el tipo contractual encaminado a evitar la provocación de un pleito o poder término al que ya habían comenzado, no tomase medidas encaminadas a garantizar la efectividad de la propia función contractual: en el caso de la transacción, y en consecuencia con la función que le es propia, la legislación no considera suficiente proclamar la vinculación de los contratantes a las consecuencias propias del acuerdo que han alcanzado (como hace para los supuestos de contratación, en el art. 1.091 del Código civil), sino que les conmina a no replantear la cuestión que ha dejado de ser litigiosa y ha sido liquidada, dando a su convenio la misma fuerza preclusiva de la sentencia firme (...). En este sentido, el ordenamiento sólo puede aceptar una vuelta a la litigiosidad en aquellos supuestos en que no podría dejar de admitirlos porque lo contrario supondría un resquebrajamiento del propio sistema».

«Aun cuando la autoridad de cosa juzgada que el art. 1.816 Cc atribuye a la transacción no puede identificarse totalmente con los efectos de la cosa juzgada propia de las Sentencias firmes, dado que la posibilidad legal de impugnar la transacción en que intervenga error, dolo, violencia o falsedad de documentos con el riesgo de nulidad, se contraponen la irrevocabilidad de tales Sentencias; tiene, sin embargo, de común, a los fines que aquí interesan, que los mismos elementos subjetivos y objetivos que delimitan la cosa juzgada material, delimitan también la «exceptio pacti» o excepción de transacción, con idéntica consecuencia de vincular el órgano jurisdiccional del posterior proceso, bien en su aspecto negativo de impedir una nueva decisión sobre el fondo, bien en su aspecto positivo de condicionarla».

Es necesario recalcar que la equiparación de la transacción a la Sentencia se reduce a su función de autocomposición de conflictos. Por lo que respecta a su condición jurídica y a sus efectos existen grandes diferencias<sup>476</sup>, entre las que destaca la falta de fuerza ejecutiva de las transacciones, de forma que si una de las partes (en nuestro caso, el obligado tributario) desea hacer cumplir a la otra lo pactado (la emisión de un acto de liquidación con un contenido determinado) debe acudir al juez<sup>477</sup>.

Por último, conviene mencionar la posibilidad de que la eficacia de las transacciones se reduzca al desarrollo de la potestad liquidatoria correspondiente a un período impositivo o que se extienda a varios. Lo normal, según el tipo de operaciones objeto de acuerdo, es que la aplicación del negocio jurídico se extienda a varios años, debido a los costes que conlleva la negociación; un ejemplo de este último fenómeno son los acuerdos sobre precios de transferencia, respecto de los que la LIS proclama su validez durante tres años (art. 16.6 LIS).

<sup>476</sup> Así lo reconocen SANAHUJA, «Consideraciones sobre el contrato...», cit., pp. 230 y ss.; GULLÓN BALLESTEROS, A., *La Transacción...*, cit., p. 139; ALBALADEJO, M., *Derecho civil...*, cit., pp. 386 y ss.

<sup>477</sup> Este mecanismo no es extraño al Derecho civil, donde también se admite la vinculación del contrato de promesa, «pues si bien es cierto que la jurisprudencia tiene declarado que la actividad de las partes, en orden a la formalización de lo pactado, no puede sustituirse por la autoridad judicial, cuando se trate de simples contratos de promesa que requieren nueva expresión del consentimiento, al tiempo de otorgarse el contrato verdadero y perfecto, tal doctrina -como dice la Sta de 19 noviembre 1963- tiene la forzosa excepción en el contrato de transacción que, conforme al art. 1.809 Cc, puede llevarse a cabo <<dando, prometiendo o reteniendo>> cada parte alguna cosa, pues en este caso lo prometido forma parte un contrato, tan eficaz por sí mismo, que la propia ley en el art. 1.816 le concede la autoridad de la cosa juzgada, por lo que es perfectamente exigible su cumplimiento» (OGAYAR Y AYLLÓN, T., Comentario a los arts. 1809 a 1821 del Código civil, en ALBALADEJO, M., dir, Comentarios..., cit., p. 61).



## 2. Eficacia de la transacción tributaria frente a terceros

En el Derecho privado las transacciones sólo generan efectos entre las partes, siendo «res inter alios acta» para los terceros<sup>478</sup>.

Esta ausencia de efectos se encuentra basada tanto en la naturaleza contractual de la transacción —que hace entrar en aplicación el art. 1.257 Cc—, como en su equiparación a la Sentencia, cuya relatividad provoca que los sujetos no partícipes en la litis no se encuentren afectados<sup>479</sup>.

El problema que se plantea en el ámbito de las relaciones jurídico-públicas es el relativo a los supuestos en que el contenido de la transacción consiste en una interpretación jurídica del supuesto concreto: ¿queda la Administración vinculada a seguir esa interpretación en los futuros supuestos iguales a aquél en que se celebró la transacción? Así, por ejemplo, si la Hacienda Pública y el ciudadano transigen sobre el carácter deducible de un gasto, ¿ha de considerarse desde ese momento deducible en otras liquidaciones?

Frente al extendido criterio afirmativo en relación a las contestaciones vinculantes a las consultas tributarias<sup>480</sup>, la cuestión no es tan clara cuando se trata de transacciones. Aquellas consultas constituyen interpretaciones oficiales, derivadas de las facultades interpretativas de la Administración<sup>481</sup>, y en cuanto tales sólo pueden ser modificadas de forma justificada, pues de otro modo se afectaría al principio de igualdad y de interdicción de la arbitrariedad<sup>482</sup>. Sin embargo, cuando la Hacienda Pública transige no está ejerciendo facultades interpretativas, sino que mediante cesiones en su propio criterio interpretativo llega a una conclusión que no responde ni a la postura mantenida por el ciudadano ni a la sostenida por ella misma.

Por ello, a nuestro parecer, un particular no podrá exigir a la autoridad financiera que se comporte en el sentido fijado en una situación anterior mediante una transacción con otro obligado tributario. La razón se centra en que no se puede afirmar que la pauta establecida constituya un criterio interpretativo de la Administración. Por el contrario, fue el resultado de una situación particular, en la que se produjeron cesiones coyunturales en circunstancias muy concretas.

<sup>478</sup> OGAYAR Y AYLLÓN, T., *El contrato de compromiso...*, cit., pp. 62 y ss.; Díez-PICAZO, L., y GULLÓN BALLESTEROS, A., *Sistema...*, cit., II, p. 496, quienes, sin embargo, consideran exagerada la posibilidad de oponer la transacción a los que estén unidos al transigente por vínculos de solidaridad y entre los que estén en régimen de indivisibilidad. En la jurisprudencia, STS de 14-6-1911.

<sup>479</sup> GULLÓN BALLESTEROS, A., *La Transacción...*, cit., pp. 142 y ss.

<sup>480</sup> ZORNOZA PÉREZ, J. J., *Las consultas a la Administración...*, cit., pp. 1408 y 1409.

<sup>481</sup> ZORNOZA PÉREZ, J. J., «Interpretación administrativa y consulta tributaria...», cit., p. 498. En este sentido explica este autor cómo las facultades interpretativas de la Administración tributaria pueden ejercitarse de diversas formas, entre las que se encuentran las contestaciones a las consultas (p.482).

<sup>482</sup> MEXIA ALGAR, J., Las consultas tributarias, en AA.VV., *Estudios de Derecho tributario*, vol. 2, IEF, 1979, p. 1278.

Retomando el ejemplo que exponíamos anteriormente, si ante la incertidumbre de la naturaleza deducible de un gasto en una situación concreta el órgano administrativo llega a la conclusión de la conveniencia o proporcionalidad de ceder en su posición y fijar dicho carácter de mutuo acuerdo —aceptando, asimismo, la contraprestación del particular—, la conclusión a la que se llegue (por ejemplo, la naturaleza deducible del gasto y su fijación en una determinada cuantía) no podrá esgrimirse por otro obligado tributario en sus relaciones tributarias con la Administración. Esta no ha querido interpretar la ley, en el sentido de determinar la voluntad del ordenamiento jurídico en torno a la deducibilidad de aquel gasto o no, sino que se ha limitado a considerar la conveniencia de resolver una incertidumbre, teniendo en cuenta las circunstancias que concurrían en el supuesto concreto y la proporcionalidad de la decisión, mediante un acuerdo con el ciudadano, fruto del cual resulta una conclusión determinada. Ante la aparición de la misma incertidumbre en otro supuesto será difícil que concurren iguales circunstancias que en el caso anterior; y, aunque así fuera, la Hacienda Pública podría considerar desproporcionada la utilización de una transacción para resolver la cuestión; de ahí que no pueda afirmarse apriorísticamente que esté obligada a transigir también en la constelación de supuestos similares.

No nacen de la transacción, por lo tanto, efectos respecto a terceros. Esto no significa que la Administración pueda actuar de diversos modos frente a distintos obligados tributarios de forma injustificada; si ha pactado la deducibilidad de un gasto en un supuesto concreto deberá motivar cualquier posterior decisión de no llevar a cabo una transacción en otra situación en la que concurren iguales características o, si considera conveniente celebrar este contrato, las razones que le llevan a no admitir la fijación de aquella deducibilidad. Pero ello no es consecuencia de la existencia de una vinculación generada en la anterior transacción, sino de la prohibición general de arbitrariedad de las decisiones administrativas. Esta igualdad se puede canalizar técnicamente a través del precedente administrativo; en este sentido, la RTEAC de 3 de noviembre de 1992 ha establecido, respecto de la celebración de los planes de amortización, el necesario respeto por parte de la Administración a los criterios mantenidos en anteriores planes relativos al mismo sector y a elementos de idéntica naturaleza. Cualquier alteración de la postura seguida en otros supuestos similares debe ser motivada.

## B) REQUISITOS DE LA TRANSACCIÓN TRIBUTARIA

Como consecuencia del reconocimiento de la naturaleza contractual de las transacciones tributarias, los elementos esenciales de esta figura son los mismos que los de cualquier otro contrato: consentimiento de los contratantes, objeto y causa (art. 1261 Cc)<sup>483</sup>.

<sup>483</sup> Así lo señala la STS de 2-7-1956 respecto a los contratos administrativos.

## 1. Requisitos subjetivos: El consentimiento

Los intervinientes en una transacción han de disponer del objeto del contrato, lo que significa que el particular ha de tener capacidad para llevarlo a cabo y la autoridad que transige debe ser competente formalmente para emitir un acto que contuviera las disposiciones contempladas en la transacción<sup>484</sup>.

### a) Capacidad y legitimación del particular

Las reglas sobre capacidad de los particulares intervinientes en la transacción han de entenderse remitidas a la norma general sobre capacidad de obrar en el procedimiento de liquidación, establecida en el art. 26 RGIT<sup>485</sup>, cuyo apartado primero establece que «tendrán capacidad de obrar ante la inspección de los Tributos las personas que la ostenten con arreglo a las normas de Derecho privado (...)».

Sin embargo, la concurrencia de capacidad no es requisito suficiente para conceder al sujeto la posibilidad de ser parte en la transacción. A ello se añade la exigencia de que disfrute del poder de disposición sobre el objeto del contrato, como consecuencia de la regla «transigire est alienare»<sup>486</sup>.

En efecto, es requisito imprescindible para la celebración de transacciones que el obligado ostente una vinculación personal con la situación fáctica o jurídica incierta, lo que se traduce en una exigencia de interés personal y directo<sup>487</sup>. De esta forma, se encuentran legitimados los particulares cuya esfera jurídica (consistente en derechos subjetivos o intereses legítimos) tenga relación con el objeto del procedimiento o relación jurídico-procedimental<sup>488</sup>.

Junto a estas precisiones respecto a la legitimidad de los particulares, también ha de aclararse que la naturaleza procedimental de los contratos en que la capacidad de obrar se manifiesta limita aquélla a los sujetos que sean interesa-

dos en el procedimiento<sup>489</sup>. Así, por ejemplo, respecto de la tasación pericial contradictoria —cuya naturaleza es transaccional— ya en 1977 GARCÍA TORRES<sup>490</sup> atribuía la legitimación para promover la tasación pericial contradictoria a «todo interesado personal, directo y legítimo». En este marco, los arts.40 y 91 del RISD y del RITPAJD, respectivamente, atribuyen la legitimación para promover la tasación pericial contradictoria a los interesados; mientras la LGT (art. 51) sólo hace referencia a los sujetos pasivos.

Interesados son los sujetos mencionados en el art. 24 RGIT cuando la transacción se celebre en el procedimiento de liquidación; los establecidos en el art. 10 RGR si tiene lugar en el procedimiento de recaudación; si se produce en el de revisión, se considerarán afectados los expuestos en los arts. 6 R.D. 2244/1979 y 11 R.D. Legislativo 2795/1980; y en el procedimiento de reclamaciones económico-administrativas los mencionados en el art. 30 Real Decreto 391/1996, de 1 de marzo<sup>491</sup>.

Los sujetos pasivos, retenedores y obligados al ingreso a cuenta son titulares de relaciones jurídico-tributarias independientes entre sí<sup>492</sup> y pueden llevar a

<sup>489</sup> Como explica PAREJO ALFONSO, L., *Eficacia...*, cit., pp. 194 y 195, «la naturaleza procedimental de la técnica estudiada —unida a su objeto: la participación en la actividad administrativa misma— implica de suyo la concreción de esa capacidad general por razón del interésamiento en un determinado procedimiento administrativo». Este mismo autor concreta lo que ha de entenderse por «afectado» por el convenio: A) Los sujetos que hayan iniciado el procedimiento; B) Los que, sin haber iniciado el procedimiento, hayan comparecido voluntaria y legítimamente en él; C) Los que aunque no hayan comparecido, sean titulares de derechos que puedan resultar afectados (p. 195).

<sup>490</sup> GARCÍA TORRES, J., Sobre un tema de arbitrio de tercero en el Derecho público: Notas para una reconstrucción dogmática de la Tasación pericial contradictoria, en AA.VV., *Estudios de Derecho tributario*, vol. I, IEF, Madrid, 1979, pp. 785 y 786.

<sup>491</sup> TEJERIZO LÓPEZ, J. M., «El principio de tutela judicial efectiva y los procedimientos tributarios», *REDF*, 1994, n.º 82, pp. 271 y 272, expone la rigidez del concepto de interesado en el ámbito tributario frente a la amplitud con que se pronuncia a este respecto la LRJAPyPAC (art. 31). Véase sobre este tema, en el ámbito de la tasación pericial contradictoria, GARCÍA-MONCO, A. M., *La tasación pericial contradictoria*, Tecnos, Madrid, 1994, pp. 20 y ss.; CAAMAÑO ANIDO, M. A., *La Tasación Pericial Contradictoria en Materia Tributaria*, Cedes, Barcelona, 1995, pp. 71 y ss.

<sup>492</sup> El sujeto pasivo debe satisfacer la obligación tributaria por excelencia, el pago del tributo. Por su parte, los retenedores y obligados al ingreso a cuenta son titulares de una obligación independiente, instrumental, que surge de la realización de un supuesto de hecho diferente al hecho imponible del tributo, con un objeto también diverso (el ingreso anticipado) y que se extingue una vez cumplimentada la obligación, esto es, el ingreso a cuenta o la retención (cfr. MARTÍN QUERALT, J., y LOZANO SERRANO, C., *Curso de Derecho financiero y tributario*, 7.ª ed., Tecnos, Madrid, 1996, pp. 312 y ss.). En cuanto a la repercusión, el sujeto pasivo es el que repercute y, en consecuencia, el único legitimado para celebrar transacciones. La persona que en realidad satisface la cantidad (el repercutido) no tiene ninguna relevancia tributaria y la repercusión económica que sufre del tributo no altera la relación sujeto pasivo-Administración. En consecuencia, sólo el sujeto pasivo —el repercutidor— está legitimado para celebrar transacciones sobre la deuda tributaria de la que es titular. Véase, al respecto, MENÉNDEZ MORENO, A., Los sujetos pasivos de la obligación tributaria, en AA.VV., *Comentarios a la Ley General...*, cit., vol. I, pp. 503 y 504.

<sup>484</sup> En este sentido, la Sentencia del BVerwG de 28-3-1962 (BVerwGE 14, 103; DVBl 60, 600).

<sup>485</sup> PAREJO ALFONSO, L., *Eficacia...*, cit., p. 194, respecto a la capacidad exigida para los pactos mencionados en el art. 88 LRJAPyPAC. En este ámbito ha de aplicarse la regla general del art. 30 de la misma Ley.

<sup>486</sup> Véase MOXO RUANO, «Notas sobre la naturaleza jurídica...», cit., p. 693; CASTÁN TOBEÑAS, J., *Derecho civil...*, cit., p. 783; GULLÓN BALLESTEROS, A., *La Transacción...*, cit., p. 86.

<sup>487</sup> Respecto a este requisito en las consultas, ZORNOZA PÉREZ, J. J., *Las consultas...*, cit., p. 1390.

<sup>488</sup> PAREJO ALFONSO, L. y otros, *Manual...*, cit., p. 439.

cabo acuerdos exclusivamente sobre los ámbitos que son propios a sus obligaciones. Del mismo modo, las personas sujetas a deberes de colaboración, aunque no son titulares de ninguna obligación pecuniaria, pueden celebrar transacciones en relación a esos deberes cuando sus límites no sean claros y ambas partes puedan aportar contraprestaciones.

En lo que respecta a los sucesores de las deudas tributarias (art. 10.4 RGR), a los responsables y a los adquirentes y transmitentes de explotaciones y actividades económicas, se encuentran obligados al pago del tributo, por lo que podrán transigir sobre los elementos concernientes a esta obligación aunque sólo cuando se les pueda considerar interesados en el procedimiento en cuestión. Así, por ejemplo, el responsable subsidiario no estaría legitimado para transigir en el procedimiento de inspección, pues no se le considera interesado hasta el de recaudación, una vez que se ha declarado fallido al deudor principal (art. 10 RGR). A diferencia de los responsables solidarios, a los que el art. 24.1.e RGIT sí considera interesados en el procedimiento de inspección «desde que sean requeridos por la Inspección para personarse en el procedimiento».

Cabe plantearse la legitimidad del tercero que paga la deuda tributaria de un obligado tributario como consecuencia de un pacto entre ellos. Según explica CAAMAÑO ANIDO<sup>493</sup>, si bien es cierto que el art. 36 LGT provoca la ausencia de efectos de cualquier alteración en la obligación tributaria derivada de un contrato privado, la STS de 13-3-1987 ha admitido la legitimidad del tercero en la interposición del recurso. Sobre la base de la doctrina jurisprudencial no se encuentran motivos para impedir que el tercero sea parte de la transacción.

Por lo que respecta al trasmittente, el art. 46.2 TRITPAJD le legitima expresamente para solicitar la corrección de los valores comprobados por la Hacienda Pública mediante la tasación pericial contradictoria que, reiteramos, es una transacción.

Otro problema a examinar es el de los efectos de la transacción llevada a cabo por uno de los obligados tributarios en relación a otros obligados que pueden verse afectados por la misma relación jurídica. Por ejemplo, ¿tiene eficacia la determinación de una cuestión de hecho o de derecho realizada por la Administración y el contribuyente para el responsable que subsidiariamente habrá de pagar la deuda? ¿Y, en el mismo supuesto, para el retenedor cuando quiere determinar ese mismo elemento en su relación particular con la Hacienda Pública?

Antes de exponer nuestra postura a este respecto, es necesario mencionar la exigencia de audiencia a todos los interesados en el procedimiento cuando se desee celebrar una transacción, para que el resto de obligados tributarios decida si desea suscribir el convenio de manera que el elemento controvertido en cuestión quede fijado de la forma establecida en aquel negocio. Si esta audiencia no

se produce, la propia transacción es ilícita<sup>494</sup>. Con la finalidad de salvaguardar la igualdad de todos los interesados BETANCOR RODRÍGUEZ<sup>495</sup> recomienda que dicha propuesta de transacción sólo surja una vez transcurrido el trámite de audiencia e información pública<sup>496</sup>. Teniendo en cuenta todas las alegaciones que se hayan producido en dicho trámite, la autoridad competente decide sobre la conveniencia de celebrar un convenio. Si llega a una conclusión afirmativa, da trámite a todos los interesados para que se manifiesten a favor o en contra de la realización de la transacción, en el entendimiento de que sólo el que contrate con la Administración queda vinculado al convenio.

Es decir, si tras el trámite de audiencia, la Hacienda Pública considera conveniente la realización de un acuerdo con el contribuyente, ha de dar audiencia a todo sujeto interesado en el procedimiento, para que pueda adherirse a él. En palabras de PAREJO ALFONSO<sup>497</sup>, «puede concluirse, pues, que deben ser necesariamente consultados sobre la procedencia de la celebración del acuerdo administrativo consensual y el contenido posible de éste y, por tanto, pueden ser parte en dicho acuerdo, junto con la Administración pública, todas cuantas personas —públicas o privadas— tengan capacidad de obrar conforme al art. 30 LRJAP y PAC, sean interesadas en el correspondiente procedimiento administrativo y tengan la condición de parte en éste, bien, por ser titulares de derechos que vayan a resultar afectados por el acuerdo a celebrar, bien por haber comparecido oportunamente en dicho procedimiento en tanto que interesados simples».

En relación a la incidencia de la fijación consensuada de algún elemento relevante por uno de los obligados tributarios y la Hacienda Pública, en mi opinión no nace ninguna vinculación para el resto de obligados<sup>498</sup>. Tanto si se trata de titulares de la misma relación jurídica<sup>499</sup> como de diversas (contribuyente, retenedor, contribuyente solida-

<sup>494</sup> Así lo explica PAREJO ALFONSO, L., *Eficacia...*, cit., p. 196.

<sup>495</sup> BETANCOR RODRÍGUEZ, A., *De las disposiciones y actos administrativo...*, cit., p. 151.

<sup>496</sup> El trámite de audiencia previo a la resolución establecido por el art. 84 LRJAP y PAC es preceptivo asimismo en el procedimiento de liquidación cuando la liquidación fijada por el inspector no se adecua a los datos declarados por el sujeto pasivo. En este sentido, TORREGROSA I CARNE, M. D., *El procedimiento de gestión...*, cit., p. 83. El art. 22 del Proyecto de Ley de Derechos y Garantías de los contribuyentes establece que «en todo procedimiento de gestión se dará audiencia al interesado, antes de redactar la propuesta de resolución, para que pueda alegar lo que convenga a su derecho. 2. Se podrá prescindir del trámite de audiencia cuando no figuren en el procedimiento ni sean tenidos en cuenta en la resolución otros hechos ni otras alegaciones y pruebas que las aducidas por el interesado».

<sup>497</sup> PAREJO ALFONSO, L., *Eficacia...*, cit., p. 195.

<sup>498</sup> La posibilidad de que un interesado no suscriba el pacto ha sido expuesto por PAREJO ALFONSO, L., *Eficacia...*, cit., p. 196. En este sentido se ha pronunciado el art. 90.2 LRJAP y PAC en relación al desistimiento y a la renuncia.

<sup>499</sup> En efecto, la transacción llevada a cabo por el sujeto pasivo no vinculará al responsable. Como expone PUGLIESE, M., *Instituciones...*, cit., p. 291; ni el sujeto pasivo ni el responsable tienen la facultad de disponer del interés ajeno. En consecuencia, ambos deben celebrar conjuntamente la transacción y, si ésta ha sido concluida por uno sólo de ellos, el otro tendrá que adherirse.

rio<sup>500</sup>) lo establecido por uno de ellos no vincula al resto. Ello es consecuencia de la ausencia de poder de disposición sobre los intereses del resto de obligado tributarios.

Desde este punto de vista, la RTEAC de 13 de enero de 1993 ha limitado la legitimación para solicitar la celebración de un plan de amortización respecto a unas instalaciones que eran propiedad de una agrupación de empresas al sujeto pasivo, por considerar que éste es el verdadero interesado en la celebración de tal acuerdo. Siguiendo este criterio establece que «la solicitud de un Plan Especial de Amortización es una actuación ante la Administración Tributaria para la cual, lógicamente, sólo estará legitimado el sujeto pasivo, es decir, la agrupación a través de sus órganos de representación y no unilateralmente cualquiera de los partícipes propietarios, ya que las consecuencias de dicha actuación afectan globalmente a la agrupación y no a uno o algunos de sus integrantes». Ello es consecuencia de la exigencia legal de que la amortización de los activos de la agrupación, medie o no un plan de amortización, se realice de acuerdo con un criterio único, cualquiera que sea la participación en la propiedad de los mismos de las distintas sociedades que integran la agrupación y se incardine en una única contabilidad (art. 5.c Ley 18/1982, Reguladora del Régimen Fiscal de las Agrupaciones Temporales de Empresas).

Por supuesto, las transacciones pueden realizarse mediante representante (arts. 43 LGT y 27.3 RGIT), que debe ostentar un poder expreso. Así, el art. 27.3 RGIT establece que para «suscribir las actas que extienda la Inspección de los Tributos y para los demás actos que no sean de mero trámite por afectar directamente a los derechos y obligaciones del obligado tributario, la representación deberá acreditarse validamente». Y ello porque, aun cuando los convenios insertos en el procedimiento son meros actos de trámite, determinan de forma directa el contenido de la liquidación final<sup>501</sup>.

La nota relativa a que el sujeto que transige tenga una vinculación directa con el objeto de la transacción, provoca la exigencia de que sólo se encuentren legitimadas personas individualizadas, y no, por el contrario, colectivos. Grupos tales como organizaciones empresariales o profesionales no ostentan un interés único, sino que dicho interés se individualiza en cada miembro, respecto del cual sí puede plantearse una situación de incertidumbre. Si la duda hace referencia a una cuestión fáctica, es materialmente imposible que se planteen respecto a todos los componentes del colectivo de la misma manera. Si la incertidumbre se plantea en relación a una cuestión jurídica, el resultado al que se llegaría englobando en su seno a todos los componentes de un colectivo de

forma generalizada constituiría, en realidad, una disposición general interpretativa<sup>502</sup>.

## b) Órganos administrativos competentes

La Administración goza de plena capacidad para contratar y autonomía para obligarse (art. 4 LCAP). Sin embargo, más allá de esta premisa, no se encuentra en Derecho español ninguna norma que establezca el criterio determinante del órgano competente para la celebración de los contratos de Derecho público<sup>503</sup>. La cuestión del consentimiento de la Administración «se resuelve, en definitiva, en un problema de procedimiento y de competencia»<sup>504</sup>.

Como ha señalado JEZE, la validez subjetiva de un contrato depende de que «se haya concluido entre partes capaces y agentes públicos competentes, y, en particular, que la autoridad pública que haya celebrado el contrato tenga competencia para concluirlo»<sup>505</sup>.

A este respecto, el art. 88.4 LRJAPyPAC establece que «los acuerdos que se suscriban no supondrán alteración de las competencias atribuidas a los órganos administrativos». Es decir, la autoridad que sea competente por razón de la materia y el territorio para la emisión de la actuación unilateral será la responsable de la realización de la transacción que se desarrolle en ese ámbito<sup>506</sup>.

<sup>502</sup> En este sentido, respecto de las consultas ZORNOZA PÉREZ, J. J., «Interpretación...», *cit.*, p. 470; del mismo autor, *Las consultas...*, *cit.*, p. 1.391; En contra, DELGADO PIQUERAS, F., *La Terminación Convencional...*, *cit.*, p. 78. En relación a las negociaciones que se produzcan en la fase normativa, la fijación consensuada de la regulación jurídica produce su aplicación general como consecuencia de la naturaleza normativa del acuerdo. En esta colaboración se enmarca el art. 96 LGT, como expone RAMALLO MASSANET, J., *La eficacia de la voluntad...*, *cit.*, pp. 235 y ss.

<sup>503</sup> Así, el art. 88 de la LRJAPyPAC se limita a expresar «las Administraciones Públicas podrán celebrar acuerdos...»

<sup>504</sup> GARRIDO FALLA, F., *Tratado de Derecho...*, *cit.*, p. 49.

<sup>505</sup> JEZE, G., *Principios generales...*, *cit.*, vol. IV, p. 9. En el mismo sentido se pronuncian la jurisprudencia y la doctrina alemanas, según las cuales la naturaleza vinculante del contrato de Derecho público depende, por parte de la Administración, de que tome parte en él un funcionario competente: Sentencia del BFH de 5-10-1990-III R 19/88 (BSIbI 1991 II, 45) y Sentencia del FG de Hamburgo de 4-12-1991 II 125/89 (EFG, 1992, pp. 379 y ss.); STRECK, M., «Die tatsächliche Verständigung in der Praxis...», *cit.*, p. 367.

<sup>506</sup> En este sentido, ASIS ROIG, A. de, *Disposiciones generales sobre los procedimientos...*, *cit.*, pp. 165 y ss.; DELGADO PIQUERAS, F., *Terminación convencional...*, *cit.*, p. 77, explicando la legislación italiana al respecto; GARRIDO FALLA, F., *Tratado...*, *cit.*, p. 50, quien hace referencia a los contratos administrativos. En Derecho español, en los procedimientos de determinación de la responsabilidad patrimonial de las Administraciones públicas, resulta competente para llevar a cabo acuerdos sobre la cuantía de la indemnización la autoridad instructora. Fuera de nuestro país, destaca WEDELSTÄDT, A. v., «Tatsächliche Verständigung...», *cit.*, p. 516, así como el BFH en su sentencia de 5-10-1990 (DB 1991, p. 213 y BSIbI.II, 1994, p. 45).

<sup>500</sup> En relación a la ausencia de vinculación de la transacción celebrada por un contribuyente solidario respecto al resto de contribuyentes, PUGLIESE, M., *Instituciones...*, *cit.*, p. 292.

<sup>501</sup> En este sentido, ARRIETA MARTÍNEZ DE PISÓN, J., *Las actas...*, *cit.*, p. 244, en relación a la influencia de las actas de conformidad en el acto final.

En consecuencia, la competencia de la Hacienda Pública para negociar se rige por las mismas directrices que determinan la competencia de las actuaciones singulares, de los actos administrativos. Sobre esta base, consideramos importante la consideración casuística de la competencia para transigir dependiendo de la fase procedimental en la que se desarrolle el contrato; en especial, porque la ausencia de competencia por parte del órgano administrativo que celebra la transacción constituye un vicio que acarrea la nulidad del contrato.

Vamos a analizar con un poco más de detalle la competencia respecto de las transacciones que se celebren dentro del procedimiento de liquidación. Los contratos que se ubican en otras fases no presentan problemas, pues la competencia viene determinada legalmente (así, el art. 5.9 RIS en relación a los planes de amortización o el art. 25 RIS respecto de los acuerdos previos sobre precios de transferencia).

Partiendo de que existiera una admisión legal de las transacciones dentro del procedimiento de liquidación —que todavía no se ha producido—, el órgano competente para concluir las sería la Inspección de los Tributos, pues a ella está atribuida «la investigación de los hechos imponible para el descubrimiento de los que sean ignorados por la Administración» (art. 140 LGT).

El problema en este ámbito se plantea respecto a qué funcionario concreto es el competente para realizar la transacción: ¿el inspector actuuario, que es el que lleva a cabo las actuaciones de inspección, o el inspector-jefe que dicta el acto de liquidación?

En nuestra opinión, el órgano competente para perfeccionar los negocios jurídicos con los particulares con la finalidad de fijar la deuda tributaria es el inspector-jefe, pues en él reside la potestad liquidatoria<sup>507</sup>.

Sin embargo, este funcionario no es el encargado de realizar la investigación, que recae sobre el inspector actuuario<sup>508</sup>. En el curso de las actuaciones de com-

---

Por otro lado, sólo podrán ser parte de la transacción los entes considerados «Administración pública», es decir, Administración general del Estado, Administraciones autonómicas, entidades de la Administración local, Entidades de Derecho público vinculadas o independientes de cualquiera de las anteriores y corporaciones de Derecho público. DELGADO PIQUERAS, F., *La Terminación Convencional...*, cit., p. 184, nota 300.

<sup>507</sup> Así, el art. 60 RGIT establece la competencia del Inspector-jefe para dictar el acto definitivo de liquidación. Del mismo modo, a este funcionario le corresponde la competencia para declarar correcta la situación del obligado tributario, a pesar de los términos del art. 49.1 RGIT, como señala ARRIETA MARTÍNEZ DE PISÓN, J., *Las actas...*, cit., p. 261. Es posible que el Inspector-jefe delegue su competencia de dictar el acto de liquidación (art. 60 RGIT).

<sup>508</sup> El RGIT ha introducido como garantía para el obligado tributario la separación de órganos encargados de las actividades de inspección y de liquidación (art.60). Del primer ámbito se encarga el inspector actuuario y del segundo el inspector-jefe. Hay que recordar que el art. 91 LGT remite la determinación de la competencia por razón de la materia. La fundamentación de este principio se basa en la garantía que ofrece al particular, pues evita que la liquidación sea emitida por un órgano que, al haber estado en contacto con el obligado y con su situación tributaria, ostente posturas parciales a favor o en contra de aquél, como han manifestado reiteradamente el TC

probación e investigación surgen las cuestiones que la Administración tiene que resolver para poder liquidar y donde, asimismo, se plantea la necesidad de solucionar dichas cuestiones de forma unilateral o consensuada. Por ello, aunque el inspector-jefe ostenta la competencia para perfeccionar la transacción, debe ser el actuuario el encargado de llevar a cabo las conversaciones conducentes a la realización de dicho contrato, así como a la fijación de su contenido, que formaliza en la propuesta de liquidación (art. 49 RGIT). Es más, el obligado tributario queda vinculado al cumplimiento de lo pactado desde el momento en que el inspector actuuario formaliza su propuesta en el acta de Inspección, como a continuación examinamos.

Ello es, por otra parte, lo más conveniente, debido a la cercanía que se produce entre este funcionario y el particular en el desarrollo de la actuación inspectora, que da lugar a múltiples conversaciones. El obligado tributario tiene el derecho —que se convierte en deber si la Hacienda Pública se lo reclama— de estar presente en todas las actuaciones que realiza la Inspección. Esto es, el inspector actuuario trabaja junto al particular. Es más, todas las actas se extienden ante este sujeto. Ello provoca, sin duda, la realización de múltiples contactos a lo largo del procedimiento<sup>509</sup>.

Que el inspector actuuario incluya en su propuesta de liquidación, junto a la fijación de los hechos y de las regulaciones jurídicas a las que haya llegado de forma unilateral, la determinación consensuada de aquellos datos cuya aclaración resulte imposible o desproporcionadamente costosa, deriva del conocimiento que tiene de la situación del obligado tributario, pues es el que ha llevado a cabo las actuaciones inspectoras<sup>510</sup>.

---

(Ss 113/1987, de 29 de junio; 145/1988, de 12 de julio; 44/1985; 145/1988) y el TS (Ss. de 8 de mayo de 1991; 27 de mayo de 1988, 25 de junio de 1990; 4 de abril de 1991). La aplicación de dicho principio llega a la imposibilidad de dictar la liquidación tributaria por parte de los Inspectores-jefes que hayan realizado actuaciones inspectoras, debido a necesidades del servicio apreciadas por el Ministerio de Economía y Hacienda. En estos casos el acto de liquidación ha de ser emitido por otro Inspector-Jefe (art. 60.1.2.ª ap. RGIT). La vigencia de dicho máxima deriva de su contemplación explícita en el RGIT, con independencia de la discusión en torno a su exigibilidad en el procedimiento tributario; véase, ARRIETA MARTÍNEZ DE PISÓN, J., *Las actas...*, cit., pp. 336 y 337.

<sup>509</sup> En este sentido, PAREJO ALFONSO, L., *Eficacia...*, cit., p. 183, admite la conclusión de pactos parciales a lo largo del procedimiento.

<sup>510</sup> En este sentido, respecto al Derecho alemán, IWANEK, S., «Aufhebung der...», cit., p. 1395. En contra se han manifestado la jurisprudencia alemana, Sentencia del BFH de 5-1-1990 (BStBl. II, 1991, p. 45), y OFD Hannover de 2-7-1992 (Stbg 1993, n.º 1, p. 35), así como parte de la doctrina, ROSSLER, G., «Tatsächliche Verständigung in Schätzungsfällen...», cit., p. 1075, que otorgan la competencia al órgano encargado de llevar a cabo la liquidación en los supuestos en que las funciones de inspección y liquidación están separadas. En un sentido parecido se está desarrollando la situación jurídico tributaria en Italia, donde a pesar de que la «rectificación con conformidad», creada por el Decreto-Ley de 30 de noviembre de 1994, n.º 564, se configura como un acto administrativo al que el obligado tributario otorga su conformidad, se ha introducido un procedimiento contradictorio previo a la resolución, donde las partes dialogan.

Esta sería a nuestro parecer la regulación más adecuada en relación a las transacciones. Además, si bien es cierto que no existe en nuestro Derecho Tributario una normativa en este sentido, creemos que esta propuesta no se aparta de los principios que rigen el procedimiento tributario actual, con lo que la admisión de los convenios entre la Administración y el obligado tributario no tendría por qué suponer una transformación excesiva de nuestro Derecho vigente.

Por esta solución se decanta el Reglamento de los procedimientos de las Administraciones públicas en materia de responsabilidad patrimonial (RD 429/1993, de 26 de marzo), cuyos arts. 8 y 15 disponen la posibilidad de que, en cualquier momento anterior al trámite de audiencia, el órgano instructor proponga al competente la terminación convencional del procedimiento.

Y ésta es también la postura adoptada por el ordenamiento norteamericano, que otorga la competencia para concluir el contrato al Director del Distrito, aunque es el inspector el encargado de realizar una propuesta de liquidación («90 day letter») cuando considere que ha agotado todas las materias susceptibles de investigación. Una vez emitida dicha propuesta, el obligado tributario puede plantear el acuerdo, que si llega a prosperar se formaliza en el Formulario 870 y se comunica al Director de Distrito. El pacto contenido en este documento no es firme hasta que haya finalizado la revisión interna de que es objeto realizada por los órganos superiores<sup>511</sup>.

Resulta muy interesante el análisis que realiza DELGADO PIQUERAS<sup>512</sup> sobre la naturaleza jurídica de la propuesta de acuerdo lograda entre la autoridad inspectora y el interesado. Coincidimos con este autor en su calificación como pre-contrato unilateral, ya que sólo origina la vinculación del ciudadano, pero no la de la Administración respecto a la cual sólo nacerá una vez que el órgano competente para concluir el pacto dé su consentimiento.

## 2. Requisitos objetivos

### a) El objeto

Durante mucho tiempo, y aún actualmente, se ha negado la legalidad de las transacciones con el argumento de la ilicitud de su contenido, al recaer sobre un objeto -la definición del interés público- respecto del cual la Administración no tiene potestad para actuar libremente. Sin embargo, como ya fue analizado, el ordenamiento jurídico no se opone a la utilización de aquellos negocios jurídicos respecto al crédito tributario cuando se den unas determinadas premisas,

<sup>511</sup> Véase CLAVIJO HERNÁNDEZ, F., y MAZORRA MANRIQUE, S., «La gestión tributaria...», cit., pp. 335 y ss.; GATES, B. E., *How to represent your client before the IRS*, McGraw-Hill Book Company, 1983, pp. 65 y ss., en especial 71 y ss.

<sup>512</sup> DELGADO PIQUERAS, F., *La terminación...*, cit., p. 218.

como es la existencia de una incertidumbre respecto a las circunstancias fácticas o jurídicas que configuran un concreto crédito.

El objeto de negociación ha de ser posible, lícito y determinado<sup>513</sup> (arts. 1271 a 1273 Cc).

### b) Causa

Como ha sido expuesto reiteradamente a lo largo de este trabajo, la causa de la transacción reside en la satisfacción del interés público que el ordenamiento jurídico encomienda a la Hacienda Pública y que en la celebración de estos negocios se refleja en la evitación de un litigio surgido o por surgir mediante la recíproca concesión de prestaciones.

Según explica PAREJO ALFONSO<sup>514</sup>, la causa es el elemento esencial de los acuerdos procedimentales por dos motivos: a) como consecuencia de la naturaleza contractual de tales convenios (arts. 1274 y 1275 Cc); y b) por el carácter finalista de la actividad administrativa (arts. 103.1 y 106.1 CE).

Las transacciones tributarias afectan al ejercicio de potestades administrativas<sup>515</sup>, por lo que se encuentran sujetas al régimen jurídico propio de toda actividad administrativa. En concreto, la finalidad de aquel negocio sólo puede ser la fijada por el ordenamiento jurídico: la persecución del interés público. Siguiendo a aquel autor, hay que señalar que cualquier motivación de los intervinientes en el contrato diversa a la establecida en la ley y que aparten a la actividad administrativa que desarrollan de su finalidad hace la causa ilícita y, por tanto, la transacción.

## 3. Requisitos formales

### a) Forma y adecuación al procedimiento

En el ámbito administrativo, el art. 55 LRJAPyPAC dispone que los «actos administrativos se producirán por escrito a menos que su naturaleza exija o permita otra forma más adecuada de expresión y constancia». Esta presunción a

<sup>513</sup> Respecto a la determinabilidad, su ausencia provoca que el negocio que contempla el objeto indeterminado no sea más que unas meras conversaciones preparatorias de un contrato donde ya sí se concretará el objeto; LASARTE ÁLVAREZ, C., *Principios de Derecho civil*, T. III, 3.ª ed., Trivium, Madrid, 1995, p. 36.

<sup>514</sup> PAREJO ALFONSO, L., *Eficacia...*, cit., p. 191.

<sup>515</sup> Hay que recalcar que la actividad sigue siendo administrativa, participando el particular en el ejercicio de potestades administrativas.



favor de la consideración de la forma escrita como requisito «ad solemnitatem» puede trasladarse a los contratos de Derecho público que se celebren en el seno del procedimiento tributario<sup>516</sup>.

En nuestra opinión, la necesidad de que las transacciones tributarias se formalicen por escrito deriva, en aquéllas que se celebran en el procedimiento de liquidación, de su inclusión en el acta de Inspección. Así, la exigencia de que dicha acta se refleje en un documento escrito conlleva el traslado de esta norma a los convenios, por su propia ubicación procedimental.

La utilización de la forma escrita sirve a la paz y a la seguridad jurídicas, pues evita una posterior polémica en torno al contenido de la transacción o, incluso, en relación a la existencia de una voluntad de vincularse por el ciudadano<sup>517</sup>. Por estas razones afirma KOTTKE<sup>518</sup> que aunque un ordenamiento jurídico no imponga la forma escrita para los contratos de Derecho público de forma expresa, este requisito ha de ser siempre cumplimentado.

También —y como consecuencia de su eventual inclusión en el acta de Inspección— se exige la firma de la persona con quien se transige (art. 54 RGIT), así como la identificación y la firma del funcionario que suscribe el pacto (art. 49.b y 54 RGIT). Su ausencia provocaría la nulidad de las actuaciones, al ser elementos esenciales<sup>519</sup>.

<sup>516</sup> Esta es la opinión de DELGADO PIQUERAS, F., «Las nuevas conquistas del principio...», *cit.*, p. 225, respecto a los contratos previstos en la LRJAPyPAC a pesar de no mencionarse nada en esta norma. En Derecho alemán algunos autores mantienen la conclusión contraria, alegando que si bien la BVerwVerfG prevé, en su parágrafo 57, la exigencia de que el contrato de Derecho público se celebre por escrito «siempre que una norma jurídica no disponga lo contrario», este mandato no es trasladable al campo tributario. Ello es debido a la exclusión que las relaciones jurídico tributarias sufren del ámbito de aplicación de aquella Ley y de la consiguiente ausencia de aplicación de sus prescripciones y la vigencia de los principios generales del Derecho administrativo, que en relación a la forma de exteriorización de los contratos no prescriben la celebración por escrito (SONTHEIMER, J., *Der verwaltungsrechtliche...*, *cit.*, pp. 194 y 195). Sin embargo, la OFD de Hannover de 2.7.1992 (StBj 1993, n.º 1, p. 35) al regular la forma en la que los convenios en materia tributaria deben realizarse, menciona su fijación por escrito y con firma de las partes. Fuera de Alemania también se exige la formalización de las transacciones por escrito. En este sentido, respecto al Derecho argentino GIULIANI FONROUGE, C. M., *Derecho financiero...*, *cit.*, 1993, p. 527. Igualmente, la ley italiana de 7 de agosto de 1990 establece que los acuerdos se formalicen por escrito, «bajo sanción de nulidad» (art. 11.2).

<sup>517</sup> RUPPEL, A., «Die tatsächliche Verständigung mit dem Finanzamt -Vorteil oder Nachteil?», *DSiR*, 1985, p. 686; KRAUSHAAR, R., *Bindung der Finanzverwaltung...*, *cit.*, p. 157; SONTHEIMER, J., *op. cit.*, pp. 194 y 195, quienes consideran recomendable la utilización de la forma escrita por razones prácticas, como, por ejemplo, la prueba del contenido del negocio; así como el BFH 28.4.1983 IV R 122/79 (BStBl.II, p. 567). Otros autores alemanes, incluso defienden la exigencia —no ya la mera recomendación— de reflejar las transacciones por escrito, WEDELSTÄDT, A., «Tatsächliche Verständigung...», *cit.*, p. 516; SEER, R., *Verständigungen...*, *cit.*, pp. 433 y ss.

<sup>518</sup> KOTTKE, J., *System des subordinationsrechtlichen...*, *cit.*, p. 70.

<sup>519</sup> ARRIETA MARTÍNEZ DE PISÓN, J., *Las actas...*, *cit.*, p. 237.

Especial importancia cobra la indicación de los elementos en base a los cuales se ha llevado a cabo el convenio. El cumplimiento de esta exigencia posibilitará la posterior aplicación del principio de desaparición de la base del negocio cuando las circunstancias fácticas o jurídicas que se tuvieron en cuenta en el momento de celebrar la transacción se hayan alterado sustancialmente. Si no se tuviera constancia de los presupuestos originarios, sería imposible justificar su variación<sup>520</sup>.

Por lo que respecta al procedimiento, la infracción de sus reglas es causa de nulidad de la transacción<sup>521</sup>.

#### **b) La aprobación de otra autoridad. La notificación y publicación de la transacción. El consentimiento de terceros**

La razón de agrupar estos requisitos en un solo epígrafe se basa en que todos ellos son presupuestos de eficacia, y no de legalidad<sup>522</sup>. Conviene separar las condiciones que son esenciales al contrato de aquellas otras accidentales que se configuran como suspensivas de la eficacia del negocio jurídico, a no ser que el ordenamiento jurídico les atribuya la cualidad de presupuestos de legalidad.

La suspensión de la eficacia de los actos administrativos está prevista en el art. 57 LRJAPyPAC: «La eficacia quedará demorada cuando así lo exija el contenido del acto o esté supeditada a su notificación, publicación o aprobación superior». En este sentido se entiende que el contrato es perfectamente válido, pero no produce efectos hasta que aquellos requisitos no se realicen.

Cuando la transacción se celebra dentro del procedimiento de liquidación, la notificación y la publicación se encuentran ligadas a la ubicación de este contrato dentro del acto de liquidación. En estos casos, la exigencia de notificación de la transacción nace de los propios arts. 124 y 125 LGT. Al igual que el resto del contenido del acto de liquidación, el convenio no es eficaz hasta que no sea notificado de forma correcta al interesado. En consecuencia, hasta ese momento no comienza a correr el plazo establecido para el recurso. En el caso de las actas de conformidad, la liquidación se entiende comunicada al obligado tributario con la propia firma del acta.

Lo mismo ocurre respecto a la publicación. El art. 88.2 LRJAPyPAC establece el requisito de la publicación del contrato de Derecho público cuando su naturaleza y las personas a las que estuviera destinado así lo exigieran. En opi-

<sup>520</sup> BERLIRI, A., *Principios...*, *cit.*, III, p. 274.

<sup>521</sup> En Derecho alemán, el contrato de Derecho público debe desarrollarse con arreglo a las reglas de procedimiento establecidas en la BVerwVerfG para los actos administrativos (par. 62).

<sup>522</sup> GARCÍA DE ENTERRÍA, E., y FERNÁNDEZ, T.-R., *Curso...*, *cit.*, T. I, pp. 555 y ss.; SPAN-  
NOWSKY, W., *Grenzen...*, *cit.*, p. 202.

nión de PAREJO ALFONSO<sup>523</sup>, su cumplimentación será perceptiva siempre que el convenio sea sustitutivo del acto unilateral, y en el supuesto de que se trate de un contrato preparatorio cuando tenga carácter vinculante y el ordenamiento jurídico obligue a la publicación del acto administrativo finalizador del procedimiento. Siguiendo este criterio, no se exigirá la publicación de la transacción inserta en el procedimiento de liquidación, pues las leyes tributarias no ordenan la publicación ni del acta de Inspección donde se formaliza, ni del acto administrativo donde se recoge.

Por su parte, importa señalar que frente a estos dos anteriores requisitos, la aprobación de otra autoridad y el consentimiento de los terceros afectados se refieren a la propia transacción en sí misma considerada y con independencia de que en un momento futuro llegue a insertarse en el acto de liquidación.

El art. 39.1 LGP contiene, como manifestación del requisito que exponemos, la suspensión de la eficacia de toda transacción judicial o extrajudicial sobre los derechos de las Haciendas Públicas, así como el sometimiento a arbitraje de las contiendas que se susciten respecto a ellos, hasta que se dicte Decreto acordado en Consejo de Ministros, previa audiencia del de Estado en pleno (en el mismo sentido, art. 10.16 LRJAE), incluso en el supuesto de las CC.AA.

Al igual que ocurre con los actos administrativos, la sujeción de una transacción a la aprobación de otra autoridad no constituye un requisito de licitud, sino de mera eficacia. El contrato se entiende perfeccionado desde el mismo momento en que el órgano competente expresa su aprobación, constituyendo el requisito de acuerdo del Consejo de Ministros una condición de eficacia<sup>524</sup>.

Se plantea, en este punto, la cuestión de si resulta imprescindible la aprobación del Consejo de Ministros en todas las transacciones que se realicen en relación al crédito tributario, pues una interpretación estricta del art. 39 conduciría a la imposibilidad de llevar a la práctica la terminación transaccional del procedimiento tributario, como consecuencia de un excesivo formalismo. El propio art. 39, en su apartado 2, establece una relajación de este régimen cuando la Hacienda

<sup>523</sup> PAREJO ALFONSO, L., *Eficacia...*, cit., p. 178.

<sup>524</sup> Así lo ha establecido la STS de 10.6.1978, respecto del acuerdo del Consejo de Ministros en relación a los convenios de determinación del justiprecio previsto en el art. 25 del Reglamento de Expropiación Forzosa (Decreto de 6-4-1957). Por el contrario, el Consejo de Estado, en sus Dictámenes de 8-3-1984 y 28-4-1983, sólo considera perfeccionado el contrato una vez que el Consejo de Ministros ha emitido el correspondiente Decreto, entendiendo que hasta ese momento sólo existe un mero proyecto o estudio preparatorio. Ya SAINZ DE BUJANDA, F., *Hacienda...*, cit., pp. 243 y 244, explicaba cómo la aprobación de la autoridad administrativa superior en los convenios con contribuyentes era un requisito de eficacia y no de validez. En Derecho alemán el parágrafo 58.2 BVerwVerfG establece que si la transacción requiere la ratificación o autorización de otra autoridad, el convenio sólo será eficaz cuando ésta se produzca. En este sentido, MAYER, F., y KOPP, F., *Allgemeines Verwaltungsrecht...*, cit., p. 269. De una manera mucho más acertada se pronuncia, respecto del ámbito procesal, el art. 7 de la Ley 52/1997, de 27 de noviembre, de Asistencia Jurídica al Estado e Instituciones Públicas, que establece como requisito de validez de las actuaciones desarrolladas por los Abogados del Estado conducentes a un allanamiento o a un desistimiento, la «autorización expresa de la Dirección del Servicio Jurídico del Estado que deberá previamente, en todo caso, recabar informe del Departamento, Organismo o entidad pública correspondiente».

Pública suscriba acuerdos en procesos concursales previstos en las secciones 1.<sup>a</sup> y 8.<sup>a</sup> del título XII y en la sección 6.<sup>a</sup> del título XIII de la Ley de Enjuiciamiento Civil y en la Ley de Suspensión de Pagos de 26 de julio de 1922. En estos supuestos se requerirá únicamente autorización del órgano del Ministerio de Economía y Hacienda que se determine reglamentariamente.

En nuestra opinión, el reforzamiento de garantías formales del art. 39.1 LGP no resulta justificado. Una vez aclarado nuestro parecer, hemos de admitir que no es posible realizar una interpretación correctiva de aquel precepto, sino que debería ser el legislador el que lo modificara. En este sentido ALBIÑANA GARCÍA-QUINTANA<sup>525</sup> apunta un criterio de relajación, en el sentido de que podría alegarse la no aplicación del requisito contenido en tal precepto cuando las transacciones tuvieran lugar antes de que el inspector-jefe dictara el acto de liquidación, pues mientras no se dicte este acto administrativo no nace, en realidad, el «derecho» de la Hacienda Pública a que hace referencia el art. 39. Sin embargo, y según explica el propio autor, esta interpretación no es admisible: la LGP no se refiere en tal precepto a derechos como créditos cifrados y exigibles, pues en estos casos la transacción sólo se plantea en relación al ejercicio o a la ejecución de esos derechos, y no al derecho propiamente dicho que ya está establecido y no necesita, en consecuencia, ser esclarecido. Además, hay que recordar que los arts. 4, 5 y 5 de las Leyes de Administración y Contabilidad de la Hacienda Pública de 1850, 1870 y 1911, respectivamente, que son los precedentes inmediatos del art. 30 LGP, hacían referencia no a los derechos de la Hacienda Pública, sino directamente a «las contribuciones e impuestos públicos».

Por su parte, la intervención del Consejo de Estado respecto a las transacciones se dirige a la comprobación de la corrección formal del procedimiento seguido en dichos contratos y de la concurrencia de los requisitos jurídicos constitutivos de estos negocios jurídicos y a la valoración de las contraprestaciones pactadas por las partes (Dictámenes de 24-5-1978, 23-12-1982 y 9-7-1992).

Por último, la transacción, al igual que todo contrato de Derecho público que incida sobre derechos de terceros, sólo adquirirá eficacia cuando el tercero se adhiera por escrito<sup>526</sup>. Sin embargo, en opinión de parte de la doctrina<sup>527</sup> la vinculación de la eficacia del convenio a la aprobación de los terceros afectados no tiene sentido, pues resulta superficial a la vez que provoca inseguridad jurídica. Según el parecer de estos autores, dicho tercero sólo puede verse perjudicado por el acto finalizador del procedimiento que nunca será el contrato. La actuación

<sup>525</sup> ALBIÑANA GARCÍA-QUINTANA, C., «Los pactos con la Hacienda pública española», *Tapia*, n.º 84, p. 4.

<sup>526</sup> SÁNCHEZ MORÓN, M., «El régimen de los actos y los recursos administrativos...», cit., p. 27. El parágrafo 58.1 BVerwVerfG contempla esta exigencia: «Un convenio de Derecho público que afecte derechos de terceros sólo es eficaz a partir de la aprobación por escrito de los terceros afectados».

<sup>527</sup> Ver, por todos, REDEKER, K., «Die Regelung des öffentlich-rechtlichen Vertrages im Musterentwurf», *DöV*, 1966, pp. 543 y ss.

que produce la interferencia en la esfera del individuo ajeno es el acto de liquidación, y no la transacción que no es más que parte de su contenido. Por otro lado, alegan que se crearía una gran inseguridad pues frecuentemente resulta muy incierto quién es perjudicado por una actuación de la Administración, por lo que la eficacia del convenio se encontraría durante largo tiempo en suspenso mientras los posibles perjudicados se fueran dando a conocer<sup>528</sup>. En nuestra opinión, si bien este último criterio es compartible en los supuestos de transacciones ubicadas dentro de un procedimiento de liquidación, no es defendible cuando el contrato tiene lugar fuera de dicho procedimiento, como por ejemplo los planes de amortización, debido a la posibilidad de que no llegue a dictarse el acto de liquidación y, por lo tanto, el tercero no tenga objeto de impugnación. En las transacciones que se celebran fuera de aquella fase, el ordenamiento jurídico exige normalmente que se dicte un acto administrativo, cuya función se reduce, en la práctica, a «recubrir» el acuerdo de una forma de exteriorización unilateral (art. 5.6 RIS, en relación a los planes de amortización). A nuestro juicio, como decimos, resulta necesario que el tercero se adhiera a tal acto unilateral o, si éste no es exigible, a la transacción, ya que incide directamente en sus derechos y es posible que no sea dictado un acto de liquidación. Si no se exigiera la adhesión del tercero a la transacción (o al acto administrativo que lo recoge) se le dejaría en una situación de indefensión si posteriormente no se dictara el acto de liquidación.

#### IV. EJECUCIÓN

El art. 1.816 Cc dispone, como ha sido expuesto a lo largo de este capítulo, que «la transacción tiene para las partes la eficacia de cosa juzgada, pero no procederá la vía de apremio sino tratándose del cumplimiento de la transacción judicial». Esto significa que la equiparación que se produce entre Sentencia y transacción en relación a la imposibilidad de acudir al juez con la intención de revisar el contenido del contrato no se extiende a los efectos ejecutivos propios de la resolución judicial.

Los intervinientes sólo podrán compeler a la otra parte al cumplimiento de lo pactado mediante los medios comunes a todo contrato, salvo que consista en una

<sup>528</sup> En este sentido interpretan GONZÁLEZ PÉREZ, J., y GONZÁLEZ NAVARRO, F., *Régimen jurídico de las Administraciones...*, cit., pp. 968 y 969, el art. 88 LRJAPyPAC, que no menciona al interesado al tratar los pactos terminadores del procedimiento. En opinión de estos autores no cabe la intervención en los convenios de los posibles afectados, cuyos derechos quedan salvaguardados mediante el establecimiento de determinadas limitaciones a los propios pactos por la ley.

transacción judicial. No existe, por lo tanto, un derecho de ejecución derivado del contrato directamente<sup>529</sup>, como se deduce del art. 1429 LEC<sup>530</sup>.

Este criterio, indubitado en lo que se refiere a las transacciones civiles, es considerado extensible por algunos autores cuando estos contratos tienen lugar en el desarrollo de un procedimiento administrativo. Así, en opinión de DELGADO PIQUERAS<sup>531</sup> la utilización por parte de la Administración de fórmulas convencionales excluye la posibilidad de esgrimir las potestades típicas de una relación de supremacía que el ordenamiento jurídico le atribuye cuando actúa unilateralmente.

Siguiendo esta tesis, si una de las partes no quiere realizar su contraprestación<sup>532</sup> o se aparta del cumplimiento del contrato<sup>533</sup> la otra ha de acudir a los Tribunales para conseguir el cumplimiento del negocio por la contraparte. El juez no podrá entrar en el fondo de la transacción, sino que se limitará a obligar al sujeto incumplidor a la realización de su obligación. En consecuencia, en caso de incumplimiento de la transacción por uno de los intervinientes, el otro no puede ejecutar de manera coactiva el contenido del contrato, sino que ha de dirigirse al juez con la finalidad de conseguir un título ejecutivo. Esta exigencia no sólo tiene aplicación respecto del obligado tributario, sino también para la Administración, que no puede exigir por ella misma el acatamiento de la transacción mediante la emisión de un acto administrativo.

A pesar de la regla general de la inejecutabilidad directa por las partes de las transacciones defendida por DELGADO PIQUERAS, este autor mantiene la posibilidad de que los contrayentes acuerden su sometimiento a la ejecución inmediata, que para la Administración significará la utilización de sus potestades de eje-

<sup>529</sup> GULLÓN BALLESTEROS, A., *La Transacción...* cit., pp. 139 y ss., STS 3-11-1911. En Alemania, STICH, R. «Das Verwaltungshandeln», *Jus*, 1964, p. 384.

<sup>530</sup> Si la transacción es judicial, su cumplimiento podrá exigirse mediante la vía de apremio, que será la vía de apremio administrativa si el infractor es el ciudadano; y el procedimiento de ejecución de sentencias de los arts. 103 y ss., si es la Administración quien incumple el contrato. Sin embargo, la transacción judicial no goza de la totalidad de los efectos de cosa juzgada, pues tal negocio jurídico puede rescindirse cuando se haya incurrido en algún vicio del consentimiento (art. 1.817 Cc), ocultación maliciosa (art. 1.818 Cc) o cosa juzgada (art. 1.819 Cc).

<sup>531</sup> DELGADO PIQUERAS, F., *La terminación...*, cit., pp. 179 y 181. Fuera de España, SONTHEIMER, J., *Der verwaltungsrechtliche...*, cit., p. 207; BONK, Comentario al par. 61, en STELKENS, P., y otros, *Verwaltungsverfahrensgesetz...*, cit.; ULE, C. H. y LAUBINGER, H.-W., *Verwaltungsverfahrenrecht...*, cit., pp. 566 y ss.; SPANNOWSKY, W., *Grenzen...*, cit., p. 208.

<sup>532</sup> El supuesto de que uno de los intervinientes no quiera cumplir su contraprestación no puede darse en las transacciones tributarias porque la contraprestación se integra dentro del objeto de incertidumbre, de forma que en lo que las partes ceden es, precisamente, en sus posturas en torno a la fijación de la situación incierta.

<sup>533</sup> Este es el supuesto que puede plantearse en las transacciones tributarias. Ante la emisión por parte de la Administración de un acto de liquidación con un contenido diverso al establecido por la transacción, el ciudadano podrá exigir el respeto al contrato, esto es, que el acto recoja aquel contenido.

cución forzosa, y para el particular la posibilidad de acudir directamente al trámite de ejecución de sentencias contencioso-administrativas<sup>534</sup>. El establecimiento de formas de ejecución, así como de cláusulas penales, de afianzamiento, de causas de extinción y de rescisión constituyen manifestaciones de la libertad contractual<sup>535</sup>.

Parte de la doctrina ha llamado la atención sobre el peligro que conlleva el uso del sometimiento a la ejecución inmediata, debido a la posibilidad de que ciudadanos no informados debidamente sean perjudicados al entregarse a ella con precipitación<sup>536</sup>. Sin embargo, en opinión de SPANNOWSKY el problema no lo plantea la mera existencia de esta institución, sino el riesgo que surge de un mal uso de ella a través de una práctica administrativa que infrinja el principio de igualdad y que sólo se constatará cuando supuestos similares sean tratados de diversa forma sin justificación. Esta posibilidad de abuso ha de ser limitado mediante la implantación de medidas tales como la representación a través de un abogado o la necesidad de ratificación por parte de la autoridad superior del órgano que celebró el contrato<sup>537</sup>.

Frente a la posición expuesta, a nuestro juicio, cuando la Administración transige no se desprende de todas sus potestades, entre las que se encuentra la ejecución forzosa. Como mantiene PAREJO ALFONSO, la naturaleza contractual de estos negocios jurídicos no elimina su carácter de actuación administrativa. La Administración, aunque renuncie a resolver unilateralmente una cuestión, sigue

encontrándose sujeta a la causa de toda actuación pública: la consecución del interés público<sup>538</sup>. Como ya fue explicado en el capítulo segundo, la utilización de las transacciones sólo supone una alternativa a la actuación unilateral, pero en ambos casos la finalidad a la que se encuentra sujeta y dirigida dicha actuación es la satisfacción del interés público, tal y como establece expresamente el art. 88 LRJAPyPAC. Por ello, la Hacienda Pública, aun cuando ejerza sus competencias de forma concordada, no se encuentra totalmente desposeída de las potestades que le atribuye el ordenamiento jurídico cuando actúa sin la participación del ciudadano, pues la concesión de dichas potestades se justifica en su carácter de protectora del interés común; carácter que no pierde por el mero hecho de permitir la colaboración del obligado tributario. El ejercicio de dichas potestades se ve, eso sí, modulado cuando la cuestión se resuelve concordadamente. En conclusión, esta tesis provoca la posibilidad de ejecución forzosa de los contratos tributarios, así como la aplicación de los mecanismos de impugnación propios de los actos administrativos<sup>539</sup>.

En realidad, esta polémica no tiene gran relevancia en relación a las transacciones que se ubican en el procedimiento de liquidación, ya que, en estos casos, la Hacienda Pública no necesita compeler nunca al particular para que ejecute lo pactado, porque a lo que se vincula éste es a reconocer y soportar la regulación

<sup>538</sup> PAREJO ALFONSO, L., *Eficacia...*, cit., pp. 210 y ss. En el mismo sentido, BETANCOR RODRÍGUEZ, A., *De las disposiciones y actos...*, cit., pp. 138 y ss. En Derecho Tributario, SERRANO ANTÓN, *La terminación...*, cit., p. 87. El Tribunal Supremo ha situado el origen de las prerrogativas de la Administración en la protección del interés público (SsTS 2.7.1979, 18.5.1981 y 22.2.1982). La última sentencia citada manifiesta expresamente que «un factor importante que todo particular que contrate con la Administración no debe perder de vista, es el de que, aún en el terreno contractual, la misma no se ve desposeída de su posición de supremacía respecto del administrado; supremacía justificada —que por eso existe— no para sí, sino para por medio de ella asegurar la realización de las obras paccionadas y la prestación de los servicios».

<sup>539</sup> PAREJO ALFONSO, L., *Eficacia...*, cit., pp. 205 y ss. En el mismo sentido se pronuncia SÁNCHEZ MORÓN, M., *La terminación convencional...*, cit., p. 84, en relación a la terminación convencional de los procedimientos de otorgamiento, modificación y extinción de autorizaciones (Real Decreto de 5 de agosto de 1994). Sin embargo, no hay que olvidar que aparte de que la atribución de los efectos propios de los actos a los contratos viene expresamente determinada en el art. 5.4, en nuestra opinión no se trata en realidad de un contrato, ya que el órgano competente para dictar el acto administrativo no se encuentra vinculado al acuerdo. PAREJO ALFONSO explica cómo la solución adoptada en nuestro Derecho se aparta de la establecida en Derecho alemán, pues para el ordenamiento jurídico germánico la utilización de fórmulas convencionales significa la exclusión de cualquier prerrogativa por parte de la Administración. Sin embargo, tal y como expone este autor, el resultado es muy similar ya que si bien se niega por el Derecho alemán la posibilidad de emplear las potestades propias de actuaciones unilaterales, se concede a la Administración la posibilidad de dar instrucciones en el curso de la ejecución del contrato, así como la facultad de adaptar e, incluso, rescindir, el contrato cuando la circunstancias se hayan alterado de tal modo que su mantenimiento condujera a graves perjuicios para el bien común (p. 212, nota 11). Véase, respecto al Derecho alemán, MAYER, F., y KOPP, F., *Allgemeines Verwaltungsrecht...*, cit., pp. 275 y ss.

<sup>534</sup> DELGADO PIQUERAS, F., *La terminación convencional...*, cit., p. 179. La legislación alemana también contempla esta posibilidad, en su par.61.1 VerwVerfG: «(1) Las partes pueden someterse a la ejecución inmediata de un convenio de Derecho público en el sentido del párrafo 54, punto 2. En este caso, la autoridad debe estar representada por el jefe de la misma, su representante legal o un funcionario público que reúna las condiciones del párrafo 110, punto 1, de la Ley de la Magistratura alemana, o que reúna las condiciones exigidas para adquirir la condición de juez. El sometimiento a la ejecución inmediata sólo es eficaz a partir de la ratificación por la autoridad superior competente de la autoridad que celebró el contrato. La ratificación no es necesaria cuando el sometimiento es declarado por o ante la autoridad suprema de la Federación o de los Estados. (2) A los contratos de Derecho público en el sentido del párrafo 1, punto 1 de este artículo es de aplicación la Ley de Ejecución Administrativa (Verwaltungs-Vollstreckungsgesetz) de la Federación cuando la parte contratante sea una autoridad en el sentido del párrafo 1 número 1. Cuando una persona física o jurídica de Derecho privado o una asociación sin personalidad jurídica quieran ir a la ejecución de un crédito pecuniario, debe aplicarse el párrafo 170 párrafos 1 a 3 de la Ley de la Jurisdicción contencioso-administrativa (Verwaltungsgerichtshofgesetz). Cuando la ejecución se dirija contra una autoridad en el sentido del párrafo 1, párrafo 1 número 1, para exigir la obligación de hacer, no hacer o soportar, debe aplicarse lo dispuesto en el párrafo 172 de la Ley de la Jurisdicción contencioso-administrativa». BOSSE, W., *Der subordinationsrechtliche...*, cit., p. 91; SPANNOWSKY, W., *Grenzen...*, cit., p. 72.

<sup>539</sup> DELGADO PIQUERAS, F., *La terminación...*, cit., p. 179.

<sup>536</sup> MAURER, H., «Der Verwaltungsvertrag...», cit., p. 803.

<sup>537</sup> SPANNOWSKY, W., *Grenzen...*, cit., pp. 209 y 210; KÖNIG, K., «Rechtliche und tatsächliche Formen des Verwaltungshandelns», VR, 1990, p. 406. Estas medidas se encuentran recogidas en Derecho alemán, como ha sido expuesto en nota anterior, en el párrafo 61 BVwVfG.

de la obligación tributaria que lleve a cabo el órgano encargado reflejando el contenido de la transacción. De la única manera que el ciudadano puede incumplir el contrato de Derecho público transaccional es recurriendo el acto de liquidación que lo recoja; ante lo cual la Administración no necesita acudir a ningún medio de coacción, sino que sólo deberá aclarar ante el Tribunal que el contenido del acto de liquidación se corresponde con el de la transacción y será el propio juez el que declare infundado el recurso<sup>540</sup>.

Por su parte, cuando los acuerdos se celebran al margen del procedimiento de liquidación, como ocurre con los acuerdos previos sobre precios de transferencia (art. 16.6 LIS), la Administración puede compeler al particular a tributar por lo pactado. Es decir, si el obligado tributario no tributa según lo acordado, el órgano administrativo competente puede dictar un acto unilateral determinando la imposición según las pautas negociadas.

De todas maneras, es importante dejar sentada nuestra postura favorable a la conservación por parte de la Hacienda Pública de ciertas prerrogativas propias de la actuación unilateral incluso cuando actúa de forma concordada, como consecuencia de su carácter de defensora del bien común. Manifestaciones de estos privilegios son las posibilidades de interpretar los contratos unilateralmente o de resolver y modificar la transacción cuando el interés público así lo reclame. Estas prerrogativas se encuentran atribuidas a la Administración cuando celebre contratos administrativos por la LCAP (arts.60 y 102, entre otros).

Cuando sea la propia Administración la que incumple su obligación de recoger el contenido de la transacción en el posterior acto finalizador del procedimiento o, en las transacciones ubicadas fuera del procedimiento de liquidación, ante la modificación por el órgano administrativo de la autoliquidación presentada por el particular ateniéndose a lo convenido, el obligado tributario debe acudir a la jurisdicción contencioso-administrativa para compeler a la Hacienda Pública al cumplimiento de lo pactado<sup>541</sup>. El «petitum» del particular consiste en la anulación del acto de liquidación y la determinación de la deuda tributaria de acuerdo con lo pactado con el órgano competente. Así, la pretensión del ciudadano tiene una doble variante, es decir, carácter mixto: por un lado, solicita la anulación del acto de liquidación como consecuencia de la infracción que tal acto ha supuesto al ordenamiento jurídico (art. 63 LRJAPyPAC); y, por otro, reclama el reconocimiento de la situación jurídica a la que se comprometió la Administración (art. 42 LJCA)<sup>542</sup>.

## V. INVALIDEZ

El incumplimiento de los requisitos que acaban de ser examinados provoca el nacimiento de una sanción, consistente en la invalidez del contrato. De otro modo el principio de legalidad se convertiría en una máxima teórica desprotegida, cuya infracción se encontraría libre de consecuencias.

La invalidez de un contrato consiste en la «falta de producción de consecuencias o, cuando menos, de aquellas consecuencias que normalmente deberían haberse producido y que pueden ser razonablemente esperadas en virtud de la celebración del contrato»<sup>543</sup>.

El único precepto que en Derecho español hace mención de forma directa a la ilicitud de los contratos de Derecho público es el art. 88 LRJAPyPAC, con la escueta fórmula «las Administraciones Públicas podrán celebrar acuerdos (...), siempre que no sean contrarios al Ordenamiento Jurídico, ni versen sobre materias no susceptibles de transacción y tengan por objeto satisfacer el interés público que tienen encomendado...». Pero este precepto deja sin contestar cuándo tal negocio jurídico infringe el Derecho y los efectos jurídicos de tal incumplimiento, delegando su regulación a las disposiciones concretas posteriores.

Es necesario reiterar que el régimen jurídico de las transacciones tributarias ha de ser estructurado desde la base de su pertenencia a la categoría contractual. Ello excluye, en nuestra opinión la aplicación directa de la regulación propia de los actos administrativos<sup>544</sup>, a la vez que exige la construcción de un régimen jurídico propio.

El régimen jurídico de las transacciones procedimentales ha de reconstruirse en términos unitarios respecto del conjunto de contratos públicos, pues no responde a principios diferentes en los diversos ámbitos, al igual que no tendría sentido la existencia de regímenes diversos respecto de la nulidad o anulabilidad de los actos administrativos según en qué campo del Derecho público se desarrollaran.

Como explica PAREJO ALFONSO<sup>545</sup>, la entrada en vigor de la LCAP ha supuesto una simplificación de la cuestión pues, como consecuencia de la naturaleza contractual de los convenios que estudiamos y de la cláusula de subsidiariedad establecida en el art. 3.1 LCAP, resulta aplicable aquella ley en lo relativo a su régimen de invalidez (arts.62 y ss.).

En este momento es preciso diferenciar dos cuestiones. En primer lugar, las causas de invalidez; y, en segundo, los mecanismos de impugnación.

<sup>540</sup> SONTHEIMER, J., *Der verwaltungsrechtliche...*, cit., p. 208.

<sup>541</sup> Art. 1 LJCA.

<sup>542</sup> Véase, GIMENO SENDRA, V., y otros, *Derecho Procesal Administrativo...*, cit., p. 309 y ss.

<sup>543</sup> DÍEZ-PICAZO, L., *Fundamentos del Derecho civil...*, cit., pp. 423 y ss.

<sup>544</sup> PAREJO ALFONSO, L., *Eficacia...*, cit., p. 206, entre otros. Véase la bibliografía citada en la nota 438.

<sup>545</sup> PAREJO ALFONSO, L., *Eficacia...*, cit., p. 207.

Respecto a estos últimos, la LCAP se remite a lo establecido en la LRJAPyPAC para la impugnación de los actos administrativos (art. 65 LCAP). En las transacciones que se ubican en el procedimiento de liquidación esta traslación es consecuencia de la naturaleza preparatoria que las transacciones tienen sobre el acto de liquidación, de forma que lo que el obligado tributario estará recurriendo formalmente es dicha actuación unilateral, aunque el motivo derive del contenido fijado transaccionalmente. Por su parte, cuando el contrato se celebra fuera del procedimiento, se plantean diversas posibilidades: a) que sea impugnada directamente la transacción; b) que sea recurrible el acto de liquidación posterior; o c) que la Administración dicte una resolución recogiendo el pacto y sea este acto unilateral el objeto del recurso. El ordenamiento tributario parece decantarse por las dos últimas opciones; en concreto, por la segunda, en relación a los acuerdos previos sobre precios de transferencia (art. 23 RIS). Por otra parte, hay que tener en cuenta que, como ya fue explicado, la Hacienda Pública sigue siendo titular de la protección del interés público, aun cuando desarrolla su actividad concordadamente, por lo que no se desprende totalmente de las potestades que el ordenamiento jurídico le confiere cuando actúa unilateralmente.

En consecuencia, los recursos a disposición de las partes serán los previstos para la impugnación de las actuaciones unilaterales.

Por el contrario, en cuanto al establecimiento de motivos de impugnación no resulta posible esa traslación puesto que, en palabras de PAREJO ALFONSO<sup>546</sup>, «el recurso al régimen de invalidez de los actos administrativos implicaría una inaceptable defraudación de la específica participación en el ejercicio de las potestades administrativas que institucionaliza la terminación convencional, por la vía de su desnaturalización a través de la creación de una figura mixta convencional-unilateral insusceptible de adecuado encaje y sistematización».

La LCAP parece establecer un régimen autónomo de los contratos de Derecho público respecto de los actos administrativos. Los arts. 62 y ss. de esta norma no remiten a la LRJAPyPAC, sino que realizan un listado de causas de invalidez. Sin embargo, en realidad equipara los regímenes correspondientes a ambas formas de exteriorización de la voluntad de la Administración.

En nuestra opinión<sup>547</sup> resulta insostenible una equiparación de los regímenes de validez de ambas actuaciones, debido a los diferentes presupuestos en que se sustentan. Así, mientras el acto administrativo constituye una manifestación de voluntad unilateral expresión del poder de soberanía de su emisor, cuyo mantenimiento ha de garantizarse en aras de la seguridad jurídica y del efecto objetivo de la apariencia jurídica de tales actos, el contenido del contrato de Derecho público es el resultado de unas actuaciones donde ambas partes se encuentran situadas en una posición de igualdad.

En contra de esta postura, se ha mantenido<sup>548</sup> el enjuiciamiento de la validez de las transacciones y, en general, de los contratos de Derecho público, con las mismas directrices que respecto a los actos administrativos, por lo que, a título de ejemplo, las causas de nulidad serían las mismas. Los defensores de esta tesis se basan en que tanto la ponderación entre los principios de legalidad y seguridad jurídica como la protección de la confianza del ciudadano en la validez de la voluntad administrativa tienen el mismo valor con independencia de que la actuación sea unilateral o concordada.

Sin embargo, la teoría de la validez de las transacciones tributarias debe responder no sólo a la naturaleza jurídico-pública de esta figura, sino asimismo a los principios jurídicos que corresponden a su naturaleza contractual y que se enmarcan en el Derecho privado.

En el contrato, la protección de la confianza no deriva de la búsqueda de la seguridad del ordenamiento jurídico y del efecto objetivo de la apariencia jurídica de los actos de soberanía, sino de la voluntad de salvaguardar los contactos jurídicos individuales, a través del principio de buena fe. En este sentido, la cuestión no se plantea en torno a la salvaguardia de la existencia y la capacidad funcional del ordenamiento jurídico, sino sobre la valoración de intereses individuales<sup>549</sup>.

Y desde este punto de vista, el amparo otorgado al ciudadano no puede ser el mismo en los supuestos en los que la responsabilidad de la regulación llevada a cabo reside completamente en la Administración (actos unilaterales), que en los casos en que el particular comparte la responsabilidad en la fijación del contenido de la actuación (contrato de Derecho público)<sup>550</sup>. En consecuencia, la diferente intervención del obligado tributario en el acto y en el contrato provoca una necesidad de protección de la confianza del particular en el contenido de la actuación cualitativamente distinta. Mientras que mediante el acto unilateral no deriva ninguna responsabilidad para el ciudadano, con independencia de su posible participación en el contenido de aquélla<sup>551</sup>, en la formación del comportamiento derivado del contrato sí ha tenido una responsabilidad que influirá de forma decisiva en la eficacia de la actuación. Esta distinta salvaguardia habría de reflejarse en el diferente tratamiento jurídico de las causas de invalidez de las actuaciones negociales, en el sentido de que la infracción del ordenamiento jurídico fuera motivo de nulidad y no de mera anulabilidad.

<sup>548</sup> Véase la literatura citada en la nota 437.

<sup>549</sup> RENCK, L., «Bestandskraft verwaltungsrechtlicher Verträge?», *NJW*, 1970, p. 739; BÜCHNER, V., *Die Bestandskraft...*, cit., p. 50.

<sup>550</sup> BÜCHNER, V., *Die Bestandskraft...*, cit., pp. 98 y ss.; SONTHEIMER, J., *Der verwaltungsrechtliche...*, cit., p. 198.

<sup>551</sup> Incluidos los actos administrativos necesitados de consentimiento, en los que la responsabilidad de la actuación también recae por completo sobre la Administración; SONTHEIMER, J., *Der verwaltungsrechtliche...*, cit., p. 198, nota 30.

<sup>546</sup> PAREJO ALFONSO, L., *Eficacia...*, cit., p. 206.

<sup>547</sup> Véase la literatura citada en la nota 438.



La constatación de las diferentes esencias a que responden el acto y el contrato debería provocar tanto la independencia de regulación de regímenes jurídicos, como la imposibilidad de la transmisión de la teoría de la eficacia jurídica de los primeros a los segundos de forma absoluta.

Por todo ello, en nuestra opinión hubiera sido más conveniente que la LCAP no hubiese equiparado en la práctica ambos regímenes. Dicha traslación tendría que haber sido filtrada a través de los diferentes principios o realidades existentes en uno y otro ámbito. Este es el caso, por ejemplo, de las causas de invalidez, respecto de las cuales hubiera sido recomendable no realizar una aplicación inmodificada de las previstas para los actos a los contratos, pues ello da lugar a situaciones que no casan con la naturaleza contractual de las transacciones, como la calificación como causa de anulabilidad de una actuación negocial contraria al ordenamiento jurídico. Del mismo modo, frente al reconocimiento de actos administrativos eficaces a pesar de su ilicitud, no puede afirmarse la validez de los contratos de Derecho público ilícitos, pues la seguridad jurídica protegida en cuanto a los primeros no puede hacerse valer de igual forma en relación a los contratos, como ya hemos expuesto reiteradamente.

Resumiendo, es necesario reconstruir una teoría de la validez del contrato de Derecho público independiente de la que versa sobre el acto administrativo, en la que han de conjugarse los principios de Derecho público así como las normas privadas relativas al negocio contractual y, en lo que a nuestro estudio interesa, la transacción. Pero esta propuesta no está recogida en la ley, que considera equiparables a los actos y a los contratos en lo que respecta a su régimen jurídico, y a esta regulación nos atendremos a partir de este momento en el desarrollo de la explicación.

Es necesario aclarar, por otra parte, que la normativa de la LCAP no recoge la totalidad de las causas de invalidez de la terminación transaccional. A las establecidas en ella, hay que añadir las propias de las figuras contractuales y, en concreto, de las transacciones.

Junto a la diferenciación entre las causas de invalidez y los mecanismos de impugnación, resulta imprescindible distinguir entre la invalidez de la propia transacción y la del acto de liquidación. En este punto se plantea la cuestión de si la invalidez del contrato conlleva la del acto administrativo finalizador del procedimiento. Para contestar a esta pregunta es necesario contemplar a la transacción como una actuación administrativa más, incardinada en el procedimiento que, al igual que las cuestiones que son fijadas de forma unilateral por la Hacienda Pública, prepara el acto administrativo donde se recoge. Por lo tanto el acto de liquidación no es más que una forma de exteriorización, un «ropaje» en el que pueden diferenciarse dos contenidos: aquellas cuestiones que la autoridad fiscal ha fijado unilateralmente y aquéllas para cuyo establecimiento ha considerado conveniente la colaboración del obligado tributario.

Al igual que no existe ninguna controversia respecto a la invalidez del acto de liquidación cuando alguno de los elementos que recoge y que fueron fijados unilateralmente sea nulo o anulable, tampoco ha de existir ninguna duda en afirmar su invalidez si la causa recae en una cuestión contenida en él y a la que se ha llegado de forma concordada. Sin perjuicio de este somero avance, el tema de la influencia de la invalidez de la transacción sobre el acto de liquidación será expuesto en un apartado posterior (epígrafe V.C.2).

Nosotros vamos a centrar el estudio de las causas de invalidez en las propias de las transacciones, puesto que la ineficacia del acto de liquidación como consecuencia de una irregularidad en su contenido unilateral no difiere de aquellas actuaciones unilaterales que no contemplan en su seno ninguna regulación determinada de forma concertada.

Como exponíamos al comienzo de este apartado, la invalidez provoca la ausencia de vinculación de los contratantes a la transacción («quod nullum est, nullum producit effectum»).

Sin embargo, debido al principio de buena fe una transacción tributaria que contenga alguna causa de nulidad o anulabilidad puede ser eficaz. Así, si una de las partes ha realizado disposiciones como consecuencia de su confianza en la actuación de la otra, esta buena fe se protege mediante la atribución de una eficacia vinculatoria a lo pactado<sup>552</sup>.

Por último, es necesario diferenciar entre la invalidez originaria y la posterior, es decir, entre aquélla que se produce ya en la celebración de la transacción o la que se desarrolla tras ese momento debido a modificaciones en las circunstancias fácticas o, en más escasas ocasiones, en la situación jurídica. Este último aspecto será estudiado más adelante, junto a la existencia de circunstancias posteriores a la celebración del contrato que si bien no provocan su ineficacia, dan lugar a modificaciones. Por el momento, analizaremos la concurrencia de causas de invalidez de la transacción en su formación y celebración y sus efectos jurídicos.

<sup>552</sup> SEER, R., *Contratos, transacciones...*, cit., p. 153, expresa esta idea del siguiente modo: «Una vinculación jurídica según la buena fe presupone que uno de los contratantes ha confiado en la conducta del otro y, basándose en ese crédito, ha llevado a cabo disposiciones. Por lo tanto, el comportamiento de una de las partes debe haber conducido a la formación de la confianza de la otra, que, a su vez, ha conllevado la actuación de ésta en un determinado sentido». Del mismo modo, Sentencias del BFH de 14-9-1978 IV R 89/74 (BSIbI. 1979 II, p. 121) y 5-10-1990 III R 19/88 (BSIbI. 1991 II, p. 46).

## A) VICIOS QUE PROVOCAN LA INVALIDEZ DE LA TRANSACCIÓN

La invalidez de las transacciones se bifurca en la nulidad y en la anulabilidad, cuyas respectivas causas se recogen parcialmente en los arts. 62 y 63 LCAP, y que, como esta misma Ley dispone<sup>553</sup>, pueden derivar de dos tipos de irregularidades: en primer lugar aquéllas que conciernen al propio contrato, y que igualmente se producirían si el negocio jurídico fuera celebrado en el ámbito de Derecho privado; y aquellas causas que afectan al aspecto jurídico-público del contrato, es decir, que están arraigadas en la circunstancia de que dicho negocio jurídico se desarrolla en el marco de una relación de subordinación<sup>554</sup>. En consecuencia, las causas de invalidez de los contratos de Derecho público han de ser estudiadas desde la perspectiva del Derecho civil y de las especialidades que provoca la ponderación entre la protección de la confianza que suscita la celebración de un contrato y las exigencias e intereses que de un Estado de Derecho surgen del Derecho público.

Como ya ha sido expuesto, junto a las causas de invalidez establecidas en la LCAP aplicables a las transacciones tributarias por el carácter subsidiario de esta Ley, hay que añadir las propias de este tipo de contratos de Derecho público<sup>555</sup>.

### 1. Causas de nulidad

Las causas de nulidad de las transacciones que se celebran entre la Administración y el obligado tributario son las establecidas en el art. 63 LCAP y en la normativa propia de las transacciones<sup>556</sup>.

<sup>553</sup> El art. 62 establece que «los contratos regulados en la presente Ley serán inválidos (...) cuando concurra alguna de las causas de Derecho administrativo o de Derecho civil a que se refieren los artículos siguientes».

<sup>554</sup> SALZWEDEL, J., *Die Grenzen...*, cit., pp. 103 y ss., quien remarca que la concordancia de las causas de ineficacia entre los contratos privados y los de Derecho público no se traduce en una igualdad de sus efectos jurídicos.

<sup>555</sup> BACHOF, O., y otros, *Verwaltungsrecht...*, cit., p. 806. Como señala, SALZWEDEL, J., *Die Grenzen...*, cit., p. 194, la ineficacia del contrato de Derecho público derivada de su naturaleza jurídico-pública (es decir, de los intereses que en Derecho público es necesario proteger) hace referencia directa al objeto del negocio jurídico.

<sup>556</sup> El Derecho alemán ha esquematizado las causas de nulidad de los contratos de Derecho público en el parágrafo 59 BVerwVerfG que se compone de dos apartados. El primero de ellos está destinado a la totalidad de los contratos de Derecho público, mientras el segundo se limita a los de subordinación:

(1) Un contrato de Derecho público es nulo cuando resulte de la aplicación de lo dispuesto en el Código civil.

(2) Además, un contrato en el sentido del parágrafo 52.2, es decir, contrato de Derecho público de subordinación, es nulo cuando:

1. Un acto administrativo con el mismo contenido fuera nulo.

En concreto, el art. 62 LCAP dispone la nulidad de los contratos que incurran en alguna de estas causas: A) los supuestos indicados en el art. 62.1 LRJAPyPAC, y B) la falta de capacidad de obrar<sup>557</sup>.

### a) El art. 62.1 LRJAPyPAC: Causas de invalidez de los actos administrativos

Toda transacción tributaria que incurra en alguna de las causas de nulidad propias de los actos tributarios será nula (art. 62.1 LCAP).

Los supuestos de nulidad de los actos administrativos incardinados en el procedimiento tributario se encuentran recogidos en el art. 153 LGT<sup>558</sup>. Sin embargo, como consecuencia de la imposibilidad de que la existencia de un procedimiento especial, como el tributario, signifique una disminución de las garantías que debe gozar el ciudadano en toda la actividad administrativa, se considera que aquellas causas de invalidez se han visto ampliadas por el art. 62 LRJAPyPAC a los siguientes supuestos<sup>559</sup>:

2. Un acto administrativo que tuviera el mismo contenido fuera anulable por vicios distintos a los de simple defectos de procedimiento o de forma a que se refiere el parágrafo 46, y esta circunstancia sea conocida por los contratantes. (Como manifiesta MEYER-HESEMANN; W., «Die Zulässigkeit gesetzesinkongruenter...», cit., p. 872, esta causa no es aplicable a las transacciones, debido a la exclusión que se produce por la existencia del siguiente número, más específico.)

3. No se den los presupuestos para la celebración de una transacción y un acto administrativo que tuviera el mismo contenido fuera anulable por vicios distintos a los de simples defectos de procedimiento y de forma a que se refiere el parágrafo 46.

4. La autoridad estipule una contraprestación ilícita según el parágrafo 56.

(3) Aun cuando la nulidad sólo afecte a una parte del contrato, éste es nulo en su totalidad, salvo que puede suponerse que se hubiera celebrado prescindiendo de la parte nula.

<sup>557</sup> De las causas de nulidad establecidas en el art. 63 LCAP sólo son trasladables a los convenios procedimentales el apartado a) y la falta de capacidad de obrar. Véase, PAREJO ALFONSO, L., *Eficacia...*, cit., p. 207, nota 101. Tampoco será aplicable a las transacciones tributarias la causa establecida en el apartado c): la carencia o insuficiencia de crédito, por el propio carácter de aquel negocio que no implica ninguna exigencia de crédito por parte de la Administración.

<sup>558</sup> El art. 153 LGT fue redactado en los mismos términos que el art. 47.1 de la ya derogada Ley de Procedimiento Administrativo (con la excepción de los actos de contenido imposible, cuya exclusión respondió seguramente a su escasa trascendencia real, según exponen MARTÍN QUERAL, J., y LOZANO SERRANO, C., *Curso...*, cit., pp. 541 y 542), lo que demuestra la intención del legislador de establecer unas causas comunes de nulidad en ambos sectores del ordenamiento jurídico.

<sup>559</sup> MARTÍN QUERAL, J., «La aplicación de la Ley 30/1992...», cit., p. 42; PALAO TABOADA, C., «La posición del contribuyente frente a la Administración tributaria», *CT*, n.º 69, 1994, p. 55; MARTÍN QUERAL, J., y LOZANO SERRANO, C., *Curso...*, cit., pp. 541 y 542; PÉREZ ROYO, F., *Derecho financiero y tributario. Parte general*, 6.ª ed., Ed. Civitas, Madrid, 1996, p. 314; REBOLLO ÁLVAREZ-AMANDI, A., «Las relaciones entre el Derecho Administrativo y el Derecho Tributario. Análisis de la ejecutividad de los actos de la Administración», *Gaceta fiscal*, n.º 133, 1995, p. 149; CALDERÓN OYA, C., *Los procedimientos derivados...*, cit., p. 208. En este sentido,

- a) Los que lesionen el contenido esencial de los derechos y libertades susceptibles de amparo constitucional.
- b) Los dictados por órgano manifiestamente incompetente por razón de la materia o del territorio.
- c) Los que tengan un contenido imposible.
- d) Los que sean constitutivos de infracción penal o se dicten como consecuencia de ella.
- e) Los dictados prescindiendo total y absolutamente del procedimiento legalmente establecido o de las normas que contienen las reglas esenciales para la formación de la voluntad de los órganos colegiados.
- f) Los actos expresos o presuntos contrarios al ordenamiento jurídico por los que se adquieren facultades o derechos cuando se carezca de los requisitos esenciales para su adquisición.
- g) Cualquiera otro que se establezca expresamente en una disposición de rango legal.

No consideramos conveniente analizar cada uno de estos motivos de nulidad, aunque sí vamos a referirnos a dos de ellos, que resultan de interés. En primer lugar, la incompetencia del órgano <sup>560</sup> que da lugar a la nulidad se circunscribe a la relativa a la materia y al territorio, siempre que tal vicio fuera evidente<sup>561</sup>. Por el contrario, la derivada del grado jerárquico es subsanable por el órgano superior (STS 17-4-1989).

Por otra parte, el problema de la interpretación del término «manifiestamente incompetente» se muestra más complejo en la celebración de los contratos de Derecho público que en la emisión del acto administrativo, pues en aquellos primeros entra en juego la voluntad del ciudadano, quien puede aceptar voluntariamente una prestación para cuya imposición de forma unilateral no esté autorizada la Administración. Sin embargo, la influencia del principio «volenti non fit iniura» no puede acarrear la subsanación de un vicio como el de incompetencia, ya que la vigencia o eficacia de los contratos de Derecho público no puede quedar a expensas de los intervinientes, al protegerse en ellos no sólo los intereses de las partes (sobre los que éstas pueden disponer), sino también el interés gene-

ral. Por otro lado, en caso de duda ante una actuación respecto de la cual la Hacienda Pública es incompetente, ha de presumirse la ausencia de voluntariedad por parte del particular en su asunción<sup>562</sup>.

En lo que se refiere al vicio de procedimiento, ha de ser total y absoluto, es decir, trascender a algún trámite sin el cual dicho procedimiento sea inidentificable o constituir una merma de las garantías del particular <sup>563</sup>. Este será el supuesto, por ejemplo, de la ausencia de algún requisito del art. 49 RGIT, ya que como las transacciones se insertan en el acto de liquidación, han de cumplirse los requisitos propios de éstos <sup>564</sup>.

#### **b) Ausencia de los requisitos propios de los contratos: art. 1.261 Cc**

El art. 1261 Cc, que dispone la exigencia de que en todo contrato concurra el consentimiento de los contratantes, el objeto cierto y la causa de la obligación que se establezca, es aplicable a los contratos de Derecho público.

El contenido concreto de cada uno de estos requisitos de validez fue expuesto anteriormente. La ausencia de cualquiera de ellos provoca la nulidad de la transacción; así la falta de capacidad jurídica, procesal o de obrar, o la ausencia de poder de representación, la ausencia e ilicitud del objeto o de la causa, o la falta de forma <sup>565</sup>.

Supuestos en los que se puede plantear la nulidad por ausencia de causa son las transacciones que se celebran con posterioridad a haber recaído sentencia firme o a otra transacción en relación a las mismas partes, así como las llevadas a cabo como consecuencia del «temor litis». En el primer supuesto, el convenio puede haber incurrido en un mero vicio del consentimiento y, por lo tanto, ser anulable. En efecto, si las partes desconocen la existencia de la Sentencia existirá una causa en el momento en que se celebra la transacción, pues aquéllas buscan la eliminación de una incertidumbre a través de la concesión de prestaciones <sup>566</sup>. Lo que ocurre es que esta voluntad está viciada de error, porque esa incertidumbre no existe en la realidad <sup>567</sup>. Sí será, por el contrario, un caso de nulidad por falta de causa la transacción celebrada tras sentencia firme cuando ambas partes conocieran la existencia de pronunciamiento judicial, así como en el supuesto de la celebración de una transacción existiendo ya otra previamente acordada.

CAAMAÑO ANIDO, M. A., *La tasación...*, cit., p. 78, explica que «aunque la Disposición adicional 5.ª de la misma (LRJAPyPAC) remite a los arts. 153 a 171 la regulación de la revisión de actos en vía administrativa en materia tributaria, entendemos que tal remisión es meramente procedimental, esto es, que la Ley 30/92 no puede alterar los citados procedimientos de revisión, pero entendemos aplicables supletoriamente las causas -materia sustantiva, no procedimental- de nulidad y de anulabilidad de aquélla».

<sup>560</sup> Véase, sobre esta cuestión, PEDRAZA BOCHONS, J. V., Incompetencia de los órganos administrativos tributarios, en *Comentarios a la Ley General...*, cit., pp. 1323 y ss.

<sup>561</sup> En este sentido, la STS de 23-2-1989 ha recalado la imposibilidad de anular un *acta* de inspección, si se firmó de conformidad, debido a la ausencia de claridad en la existencia de este vicio.

<sup>562</sup> SPANNOWSKY, W., *Grenzen...*, cit., p. 331.

<sup>563</sup> MARTÍN QUERALT, J., y LOZANO SERRANO, C., *Curso...*, cit., p. 541.

<sup>564</sup> Véase ARRIETA MARTÍNEZ DE PISÓN, J., *Las actas...*, cit., pp. 232 y ss.

<sup>565</sup> A este respecto, véase con carácter general, LUNA SERRANO, A., *La ineficacia de la transacción...*, cit., pp. 121 y ss.

<sup>566</sup> Si sólo una de las partes desconoce la existencia de una sentencia firme, se tratará de un supuesto de dolo.

<sup>567</sup> GULLÓN BALLESTEROS, A., *La Transacción*, en *Tratado...*, cit., pp. 39 y ss.

Por lo que corresponde al «temor litis», también hay que mantener la existencia de la causa transaccional, pues no es más que un mero motivo que lleva las partes a convenir<sup>568</sup>.

Junto a la inexistencia de causa, se añade como motivo de nulidad del contrato la ilicitud de aquélla. Por otra parte, a la ausencia de causa se equipara su falsedad, que da lugar a la figura del contrato simulado.

En el negocio simulado existe una desconexión entre la realidad y la apariencia negocial creada por las partes. La simulación puede afectar al consentimiento, al objeto y a la causa, aunque será en este último ámbito donde se manifieste en sentido propio (art. 1.276 Cc)<sup>569</sup>. Existe, por lo tanto, un negocio meramente aparente, que no coincide con la verdadera voluntad de los contratantes y, en ocasiones, un negocio subyacente, que es el verdaderamente querido por las partes. Si este último negocio existe la simulación se califica de relativa; en otro caso se la denomina absoluta.

Si bajo la apariencia del negocio simulado no existe uno querido por las partes, el contrato es nulo, por falta de causa. Si, por el contrario, debajo de aquel primero, existe una verdadera voluntad dirigida a la existencia de otro, éste será válido, si cumple con los requisitos de licitud propios de los contratos<sup>570</sup>.

En el ámbito del procedimiento tributario se producirán supuestos de simulación cuando la Administración y el obligado tributario encubran un contrato de contraprestación bajo la apariencia de una transacción, para así eludir la aplicación del principio de legalidad. Sin embargo, tanto el negocio simulado (el de contraprestación), como el subyacente (el de transacción) serán nulos. El primero por infringir el principio de legalidad y la transacción por ausencia de causa, ya que faltará la incertidumbre. Por otra parte, no será un supuesto de simulación cuando sobre la base de una cuestión incierta las partes transigen, ampliando sin embargo el ámbito de sus contraprestaciones fuera de dicha cuestión. En este caso no existirá tal ilicitud de la causa, pues ésta será simplemente inexistente en lo que respecta a las cesiones que tuvieron lugar fuera de aquel ámbito; podrá convertirse la transacción ilícita en un contrato de contraprestación, como posteriormente analizaremos.

<sup>568</sup> PELAEZ, F. J., *La transacción...*, cit., p. 45.

<sup>569</sup> GARCÍA AMIGO, M., *Instituciones de Derecho civil. Parte General*, Ed. Revista de Derecho Privado, Madrid, 1979, p. 755.

<sup>570</sup> En este sentido se pronuncia el art. 25 LGT en relación a la simulación de actos o negocios jurídicos que constituyen el supuesto de hecho de una obligación tributaria. Véase la crítica que expone a este precepto PALAO TABOADA, C., «Notas a la Ley 25/1995...», cit., pp. 13 y ss.

### c) Ausencia de los requisitos propios de las transacciones

En este apartado es necesario diferenciar la ausencia de los presupuestos de la transacción y el incumplimiento de los requisitos que le otorgan la legitimidad<sup>571</sup>, como ya fue explicado en un capítulo anterior.

Desde el primer punto de vista, dicho negocio ha de reunir las notas características que han sido analizadas: incertidumbre, ánimo de sustituirla por una relación cierta y contraprestaciones. En otro caso la transacción será inexistente.

Una vez que se producen estos presupuestos, el negocio jurídico transaccional puede ser inválido debido al incumplimiento de alguna exigencia de legalidad, como el carácter objetivo de la incertidumbre, la relación de las contraprestaciones con la propia incertidumbre, la infracción del principio de equivalencia o de proporcionalidad o el empleo de la discrecionalidad de forma correcta<sup>572</sup>. Pero el contrato ya no es nulo, sino meramente anulable. Ello es consecuencia de la remisión que efectúa la LCAP a las causas de invalidez de los actos administrativos recogidas en la LRJAPyPAC, cuyo art. 63 establece como causa de anulabilidad la infracción del ordenamiento jurídico, por lo que cualquier transacción que suponga una violación de la ley será anulable<sup>573</sup>.

## 2. Causas de anulabilidad

Al igual que las causas de nulidad, las que dan lugar a la anulabilidad se encuentran recogidas en el ordenamiento jurídico administrativo y en el Derecho civil<sup>574</sup>.

<sup>571</sup> SCHIMPF, C., *Der verwaltungsrechtliche...*, cit., p. 274, el cual se opone a la interpretación del parágrafo 59.2.3 BVerwVerfG como la contemplación de la ausencia de presupuestos de la transacción como causas de nulidad. En su opinión, dicho precepto presupone la existencia de tal negocio jurídico, y prevé su nulidad cuando incumpla los requisitos de licitud.

<sup>572</sup> El problema que se plantea en Derecho administrativo alemán es la ausencia de previsión de estas causas de nulidad por la BVerwVerfG, pues ésta se limita a recoger en su parágrafo 50.2.3 como causas de nulidad el incumplimiento de los presupuestos de la transacción, pero no contempla las consecuencias de un contrato de este tipo que si bien reúne todas aquellas notas, ostenta un vicio de discrecionalidad o de ilegalidad de las prestaciones prometidas por la falta de relación con el objeto controvertido. En este sentido, BÜCHNER, V., *Die Bestandskraft...*, cit., p. 33.

<sup>573</sup> Como ya ha sido explicado, a nuestro parecer sería más conveniente calificar tales infracciones como causas de nulidad. Sin embargo, éste no es el criterio mantenido por el legislador.

<sup>574</sup> En este sentido se manifiestan la doctrina y jurisprudencia alemanas.; Sentencia del RFH de 20-10-1925 (RFHE 18, 92); SONTHEIMER, J., *Der verwaltungsrechtliche...*, cit., pp. 207 y ss.; WEDELSTÄDT, A. VON, «Tatsächliche Verständigung...», cit., p. 517; IWANEK, S., «Aufhebung der...», cit., p. 1398. En España, en relación a los contratos administrativos, GARRIDO FALLA, F., *Tratado...*, cit., p. 51.

### a) *Infracción del ordenamiento jurídico*

El art. 64 LCAP se remite en este punto a lo dispuesto en la LRJAPyPAC, cuyo art. 63 determina la anulación de los actos de la Administración que incurran en cualquier infracción del ordenamiento. Al igual que aclaramos cuando expusimos las causas de nulidad, el contenido de este precepto es directamente aplicable a los actos (y, por remisión, a los contratos) que se desarrollen en el procedimiento tributario<sup>575</sup>.

En concreto, el art. 64 LCAP establece que «son causas de anulabilidad de Derecho administrativo las demás infracciones del ordenamiento jurídico y, en especial, de las reglas contenidas en la presente Ley, de conformidad con el art. 63 de la Ley de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común». Por su parte, el art. 63 LRJAPyPAC dispone la anulabilidad de «los actos de la Administración que incurran en cualquier infracción del ordenamiento, incluso la desviación de poder».

Como ya ha sido expuesto, la regulación contenida en la LCAP cierra en un sentido afirmativo la polémica en torno a la procedencia de atribuir a los contratos de Derecho público un régimen jurídico autónomo respecto del de los actos administrativos. Sin embargo, la clasificación de las causas de invalidez que ha efectuado es muy discutible, pues en la realidad las equipara a las existentes para las actuaciones unilaterales. Frente a ello, a nuestro entender, habría sido más conveniente que los negocios jurídicos de Derecho público que violasen la ley fuesen nulos de pleno derecho.

Mientras el ordenamiento jurídico privado establece la nulidad de los actos contrarios al Derecho (art. 4 Cc) como regla general, en el ámbito administrativo rige la presunción de validez de los actos administrativos, que provoca que sólo los supuestos considerados de mayor gravedad se consideren radicalmente nulos<sup>576</sup>.

La tesis tradicionalmente defendida por la doctrina alemana, y asumida por la LCAP, ha considerado aplicables los mismos criterios a los supuestos de actos administrativos ilícitos y a los casos en que la ilicitud se refiera a contratos de Derecho público<sup>577</sup>, de forma que éstos últimos serán anulables en los mismos casos en que un acto lo sea, y nulos en los mismos supuestos en que un acto incu-

rra en tal vicio. Tal similitud se basa en la equiparación que según estos autores existe desde el punto de vista de su protección entre la confianza depositada por el ciudadano en el contrato y en el acto, y desde la perspectiva del interés del Estado en el mantenimiento de la seguridad jurídica, así como en la contradicción que supondría para la esencia del contrato (la vinculación necesaria) que toda ilicitud condujera a la ineficacia de la transacción. En consecuencia, no toda infracción al ordenamiento jurídico dará lugar a la nulidad de la transacción.

Sin embargo, es muy discutible<sup>578</sup> que, debido a la diferente influencia de la voluntad del particular en la formación del acto y del contrato en las relaciones tributarias, que implica una diversa responsabilidad sobre su contenido, se le atribuya la misma protección frente a una actuación ilícita, con independencia de la forma que adopte.

En efecto, la anulabilidad constituye un beneficio para el ciudadano, por lo que su aplicación cuando éste tiene la misma responsabilidad que la Administración en la actuación contraria al Derecho es dudosa.

La atribución de eficacia a actos unilaterales ilícitos se fundamenta en que tales actuaciones son decisiones autoritarias, reflejo de un poder de soberanía, que contienen una interpretación o aplicación del Derecho objetivo en la que el ciudadano ha de poder confiar, en aras de la seguridad jurídica. Esta finalidad —la posibilidad de que el ciudadano pueda confiar en una decisión autoritaria sobre la interpretación y la aplicación del Derecho objetivo— no se encuentra en los contratos, pues en ellos la voluntad del particular ha influido. En consecuencia, la confianza del obligado tributario no es igualmente protegible en los contratos que en los actos administrativos, ya que en aquéllos los efectos jurídicos han sido contruidos por ambas voluntades, que aceptan en la misma medida los riesgos de validez del contrato<sup>579</sup>.

La contradicción que supone la proclamación de la eficacia de una actuación ilícita queda justificada en los actos unilaterales a través de la salvaguardia de los principios de seguridad jurídica y de protección de la confianza. Como consecuencia de los argumentos arriba expuestos, ninguno de estos motivos legitima la existencia de contratos ilícitos eficaces.

Por todo ello y como consecuencia del predominio del principio de legalidad sobre los de seguridad jurídica y protección de la confianza en el ámbito contractual, el tratamiento jurídico de la validez de las actuaciones negociales no sólo debería gozar de un régimen autónomo (del que disfruta con la LCAP), sino

<sup>575</sup> CALDERÓN OYA, C., *Los procedimientos derivados...*, cit., p. 210.

<sup>576</sup> GARCÍA DE ENTERRÍA, E., y FERNÁNDEZ, T.-R., *Curso...*, cit., T. I, pp. 585 y 586.

<sup>577</sup> Véase la literatura citada en la nota 437. En opinión de algunos autores, como BÜCHNER, V., *Die Bestandskraft...*, cit., p. 35, esta tesis ha sido la adoptada por el par. 59 II 2 BVerwVerfG, que limita el número de supuestos de nulidad, derivándose implícitamente la existencia de contratos que si bien son ilícitos, son eficaces, o de negocios meramente anulables (criticado, entre otros, por BARING, M., «Zur Problematik eines Verwaltungsverfahrensgesetzes», *DVBl*, 1965, p. 180; GÖTZ, V., «Der rechtswidrige...», cit., p. 298; del mismo, «Das neue Verwaltungsverfahrensgesetz», *NJW*, 1976, p. 1435; MAURER, H., «Das Verwaltungsverfahrensgesetz...», cit., p. 485).

<sup>578</sup> Véase la literatura citada en la nota 438.

<sup>579</sup> SALZWEDEL, J., *Die Grenzen...*, cit., p. 108; KOTTKE, J., *System des...*, cit., p. 77. SONTHEIMER, J., *Der verwaltungsrechtliche...*, cit., p. 196, quien también se opone a otro argumento utilizado para justificar el carácter vinculante de algunos contratos ilícitos, la aplicación del principio «pacta sunt servanda». En opinión de este autor, dicha máxima tiene aplicación exclusivamente respecto de las consecuencias jurídicas de un contrato lícito, pero nada dice sobre los efectos jurídicos de contratos ilícitos.

que dicho régimen debería ser diferente al de los actos unilaterales. Esto se refleja en que toda actuación negocial jurídico-pública ilícita debiera ser nula y nunca meramente anulable, y en la ausencia de una presunción de validez respecto a las actuaciones administrativas incardinadas en las relaciones contractuales públicas. Así, por ejemplo, una transacción que se apoyara en una incertidumbre meramente subjetiva o que no respetase los principios de proporcionalidad o equivalencia o incurriese en arbitrariedad y debería ser nula de pleno derecho.

Por otro lado, el carácter meramente anulable de las transacciones que infrinjan el ordenamiento jurídico no puede derivar del principio «pacta sunt servanda», pues éste hace referencia exclusivamente a la vinculación que respecto a las partes originan los contratos válidos, sin tener ninguna incidencia en la determinación de la eficacia de aquellos negocios jurídicos<sup>580</sup>. Sólo en el supuesto concreto podría nacer una eficacia vinculante de un contrato inválido, cuando la confianza del particular fuera especialmente digna de protección, como consecuencia del principio de buena fe.

En definitiva, el legislador español ha asimilado las causas de anulabilidad de los contratos a la de los actos unilaterales, de forma que toda infracción al ordenamiento jurídico provoca la mera anulabilidad de la transacción. Manifestaciones de tal infracción son, por ejemplo, la ausencia de objetividad de la incertidumbre, la falta de relación entre las contraprestaciones y la propia incertidumbre, la inobservancia de los principios de equivalencia y de proporcionalidad o la utilización incorrecta de la potestad discrecional, así como la consecución de un resultado abiertamente disconforme con la realidad. Esto último ocurre cuando aquel resultado choca contra las reglas de la lógica o los principios generales de la experiencia<sup>581</sup>.

El mayor problema en este punto se plantea respecto a la arbitrariedad de la Administración, que puede quedar reflejada en el mal uso de la discrecionalidad que la ley le concede para apreciar si es conveniente llevar a cabo la actuación de forma unilateral o concordada<sup>582</sup> o en el tratamiento desigual e injustificado en la celebración de transacciones que responden a iguales situaciones<sup>583</sup>.

Como ha sido estudiado en el capítulo segundo, correspondiente a la licitud de las transacciones, no existe unanimidad en la doctrina respecto a la ubicación

<sup>580</sup> SCHOLLER, H., «Selbstbindung und Selbstbefreiung der Verwaltung», *DVBf*, 1968, p. 411; MAURER, H., «Das Verwaltungsverfahrensgesetz...», *cit.*, p. 495; BÜCHNER, V., *Die Bestandskraft...*, *cit.*, p. 51; SONTHEIMER, J., *Der verwaltungsrechtliche...*, *cit.*, p. 197.

<sup>581</sup> En este sentido se pronuncia la jurisprudencia alemana: Sentencia del BFH de 11-12-1984 —BStBl 1985 II, p. 354— y la doctrina: PUMP, H., «Vorteilhafte Gestaltungen durch sog. tatsächliche Verständigungen im Steuerrecht», *Inf*, 21/90, p. 486; WEDELSTÄDT, A., «Tatsächliche...», *cit.*, p. 516; IWANEK, S., «Aufhebung der...», *cit.*, p. 1396.

<sup>582</sup> SCHIMPF, C., *Der verwaltungsrechtliche...*, *cit.*, p. 249.

<sup>583</sup> STELKENS, P., y otros, *Verwaltungsverfahrensgesetz...*, *cit.*, comentario al par. 59, nota marginal 20, p. 1329.

de dicha potestad discrecional. Así, algunos autores consideran que ha de incluirse en el presupuesto de la propia transacción<sup>584</sup>, mientras otros rechazan —más acertadamente, en nuestra opinión— la posibilidad de que una actividad discrecional se ubique dentro de ese ámbito, proclamando que sólo una vez que se ha realizado el presupuesto de este negocio jurídico la Hacienda Pública ostenta discrecionalidad para apreciar la conveniencia de utilizar tal contrato para eliminar la incertidumbre existente<sup>585</sup>. La diversidad de posturas se refleja, obviamente, en el juicio sobre las consecuencias que tendría el mal uso de esta potestad. Mientras para la primera tesis expuesta<sup>586</sup> dicha infracción se ubica dentro de las causas de nulidad correspondientes a la ausencia de los presupuestos de la transacción —por lo tanto, junto a la ausencia de incertidumbre o de contraprestaciones—, la consecuencia del mantenimiento de la otra postura es la mera anulabilidad del contrato (art. 63 LRJAPAC).

### b) Defecto de forma

Si la infracción del ordenamiento jurídico consiste en un defecto de forma, el contrato sólo es anulable cuando «carezca de los requisitos formales indispensables para alcanzar su fin o dé lugar a la indefensión de los interesados» (art. 62 LRJAPAC).

Este precepto dispone, asimismo, que «la realización de actuaciones administrativas fuera del tiempo establecido para ellas sólo implicará la anulabilidad del acto (léase, contrato) cuando así lo imponga la naturaleza del término o plazo».

### c) Vicios del consentimiento

Conforme al art. 1817 Cc la transacción que incurra en un vicio del consentimiento está sujeta a lo dispuesto en el art. 1.265 del mismo texto legal. Este

<sup>584</sup> El argumento más importante que aportan aquellos primeros autores es que sólo la inclusión de la discrecionalidad en los presupuestos de hecho de la transacción permite el control judicial sobre su posible abuso, pues el juez ha de limitar su enjuiciamiento a la concurrencia de dichos presupuestos (SPANNOWSKY, W., *Grenzen...*, *cit.*, p. 210). Sin embargo, a este punto de vista puede oponérsele que del control judicial está excluido el contenido de la transacción, pero no sus requisitos de legalidad que engloban la concurrencia de los presupuestos así como la legalidad de la actuación.

<sup>585</sup> En este último sentido, MEYER, H., y BORGS-MACIEJEWSKI, H., *Verwaltungsverfahrensgesetz...*, *cit.*, comentario al par. 59, nota marginal 40.

<sup>586</sup> GÖTZ, V., «Der rechtswidrige...», *cit.*, p. 299; TSCHANING, *Die Nichtigkeit...*, *cit.*, p. 86; BONK, comentario al par. 55, nota marg. 22 y com. al par. 59, nm.20, en STELKENS, P., y otros, *Verwaltungsverfahrensgesetz...*, *cit.*



precepto enumera como vicios del consentimiento<sup>587</sup> el error, la violencia, la intimidación o el dolo, de los que se deriva la nulidad de aquel consentimiento<sup>588</sup>. A pesar de la terminología adoptada por el legislador, la doctrina interpreta de forma unánime la naturaleza de la sanción jurídica atribuible al consentimiento viciado como meramente anulable, en el sentido del artículo 1.300 Cc<sup>589</sup>.

Sin embargo, no toda voluntad viciada da lugar a la anulabilidad del contrato; el legislador sólo permite la declaración de invalidez en los supuestos en los cuales resultaría injusto mantener la vinculación de las partes. «En definitiva, la decisión no recae tanto sobre si el consentimiento aparece o no viciado cuanto sobre si es o no justo que el contratante quede o no vinculado o continúe estándolo»<sup>590</sup>. Un supuesto en el que, a pesar de existir un vicio del consentimiento, no se considera injusto que ambos contratantes queden vinculados al contrato es cuando ha habido dolo recíproco.

Conviene advertir que la doctrina de los vicios del consentimiento y la regulación que de ellos se efectúa en el Código civil es plenamente trasladable al ámbito de las transacciones tributarias<sup>591</sup>.

#### a') El error

Una situación de error, como vicio del consentimiento, se produce «cuando la ignorancia o la defectuosa representación de una situación de hecho (error de hecho) o de derecho (error de derecho) que haya de ser considerada para la conclusión del acuerdo induzca al sujeto a estipular el contrato»<sup>592</sup>.

De esta forma, el contratante sufre un error en la formación interna de su voluntad, que le lleva a adoptar una decisión diferente de la que hubiera asumido si el desarrollo de su voluntad hubiera transcurrido sin aquel vicio.

<sup>587</sup> La locución «vicio del consentimiento» expresa, como ha explicado GALGANO, F., *El negocio jurídico...*, cit., p. 294, que, a pesar de la existencia de al menos la voluntad de la parte que ha deseado el contrato, el proceso formativo de esta voluntad se encuentra alterado.

<sup>588</sup> Los vicios del consentimiento pueden categorizarse en dos ámbitos, según hagan referencia a la falta de conocimiento (error y dolo), o tengan relación con la falta de libertad (intimidación o violencia). LA CRUZ BERDEJO, J. L., *Manual...*, cit., p. 622, reduce dicha sistematización a las categorías del error y el miedo, tras constatar que el error puede ser provocado por el dolo.

<sup>589</sup> Entre otros, LA CRUZ BERDEJO, J. L., *Manual...*, cit., p. 623.

<sup>590</sup> Díez-PICAZO, L., *Fundamentos...*, cit., T. I, p. 159.

<sup>591</sup> GARGIULO, U., *Il concordato...*, cit., pp. 198 y ss.; QUARTA, *Commento alla legge sull'imposta di ricchezza mobile*, 1920, II, pp. 505 y ss. (citado por BERLIRI, A., *Principios...*, cit., p. 254); BEINHARD, G., «Der öffentlich-rechtliche...», cit., p. 255; SCHIMPF, C., *Der verwaltungsrechtliche...*, cit., pp. 293 y ss.

<sup>592</sup> LA CRUZ BERMEJO, J. L., *Manual...*, cit., p. 623,

La remisión que realiza el art. 1817 Cc a la teoría de los vicios del consentimiento en el negocio jurídico hay que entenderla matizada en cuanto al error, pues la estructura y naturaleza de la transacción impiden una traslación automática de la doctrina general de esta causa de invalidez a aquel contrato específico<sup>593</sup>. Esta especialidad se refleja, como será estudiado, en la imposibilidad de anular la transacción por el descubrimiento de nuevos documentos si no ha habido mala fe y en el tratamiento de las consecuencias de la falsedad de documentos.

Por otra parte, la eficacia del error debe limitarse teniendo en cuenta que cuando las partes transigen asumen un riesgo, en el sentido, por ejemplo, de que no es posible que impugnen el negocio por una errónea valoración económica de la situación.

#### a") El error propio y el obstativo o en la declaración

Junto al error que, como se acaba de explicar, influye en la formación de la voluntad (denominados errores-tipo o vicios del consentimiento) coexiste otro tipo calificado como «error obstativo», el cual consiste en una divergencia entre la voluntad interna, correctamente formada, y la declaración de voluntad emitida, de forma que el contratante que lo sufre no exterioriza su verdadera voluntad<sup>594</sup>. Como se aprecia, tiene lugar en la emisión de la voluntad.

Ante la ausencia de referencia alguna por parte del Código civil, la doctrina y la jurisprudencia se bifurcan entre la tesis que proclama la naturaleza de vicio de anulabilidad del error obstativo<sup>595</sup> y aquélla según la cual lo que se deriva es la nulidad del contrato, debido a la ausencia de consentimiento, pues el contratante no pudo dar a conocer su verdadera voluntad<sup>596</sup>.

#### b") Ambito de relevancia del error

Debido a la finalidad de la transacción —la eliminación de una situación incierta—, el error sobre la circunstancia controvertida es irrelevante (error «in

<sup>593</sup> GULLÓN BALLESTEROS, A., La Transacción, en *Tratado...*, cit., p. 166.

<sup>594</sup> Por ejemplo, porque se equivoque al redactar el documento. La doctrina señala como un subtipo del error obstativo los supuestos en que el error no lo sufre el contrayente, sino los medios que utiliza para la transmisión de su voluntad (el documento es redactado o transmitido erróneamente por una tercera persona). LA CRUZ BERMEJO, J. L., *Manual...*, cit., p. 623.

<sup>595</sup> Díez-PICAZO, L., *Fundamentos...*, cit., T. I, p. 179.

<sup>596</sup> LUNA SERRANO, A., *La ineficacia...*, cit., p. 137; LA CRUZ BERMEJO, J. L., *Manual...*, cit., p. 624. En opinión de este autor, sin embargo, cuando el error se haya producido por culpa del que lo sufre o haya provocado la confianza de un tercero, la nulidad se encuentra suavizada.

caput controversum») <sup>597</sup>. Sólo es digno de consideración el error cuando incide en aquellas premisas que las partes consideran fundamento firme y que son anteriores y ajenas a la transacción (error «in caput non controversum»).

En consecuencia, si tras la fijación de una cuestión de hecho o de derecho de forma transaccional la Administración o el particular descubren que sufrieron un error sobre la propia circunstancia controvertida, no podrán impugnar este contrato, siempre que haya habido buena fe por parte del otro contrayente <sup>598</sup>. En otro caso se estaría permitiendo el replanteamiento de la controversia, dejando sin eficacia la finalidad de la transacción, esto es, la eliminación definitiva del litigio.

Por lo tanto, el error como vicio del consentimiento queda limitado al que se proyecta sobre «caput non controversum», del cual son manifestaciones: A) el error que tiene su origen en la falsedad de documentos (art. 1817.1), y B) la celebración de una transacción desconociendo la existencia de Sentencia anterior firme <sup>599</sup>.

Como explica GULLÓN BALLESTEROS <sup>600</sup> el fundamento del defecto de invalidez que deriva de un error «in caput non controversum» es diverso. En algunos supuestos la producción de ese vicio tendrá como consecuencia la ausencia de controversia <sup>601</sup> y en otros casos constituirá un mero motivo de anulabilidad, como en los supuestos contemplados en los arts. 1817.1 y 1819.

<sup>597</sup> GULLÓN BALLESTEROS, A., La Transacción, en *Tratado...*, cit., pp. 167 y ss.; ENNECERUS, L., *Tratado de Derecho...*, cit., vol. II, p. 502; SCHRÖDER, J., *Der Prozessvergleich...*, cit., p. 174; SONTHEIMER, J., *Der verwaltungsrechtliche...*, cit., p. 206; RÖSSLER, G., «Nochmals: Tatsächliche...», cit., p. 2458; FROTSCHER, Comentario al par. 162, nota marginal 11b, en SCHWAR, *Kommentar zur AO...*, cit.; ESSER/WEYER, *Schuldrecht...*, cit., p. 366; STELKENS, P., y otros, *Verwaltungsverfahrensgesetz...*, cit., p. 1285; IWANEK, S., «Aufhebung der...», cit., p. 1398; Sentencia del FG Berlín de 13-1-1987 (EFG 1987, p. 439). En contra, ALBADADEJO, M., *Derecho civil...*, cit., p. 448, quien otorga eficacia anulante a ambos tipos de error, pues en su opinión la ley no hace distinciones; por otra parte, continúa este autor, no es argumento suficiente para impedir la eficacia anulatoria del error sobre la cuestión controvertida la afirmación de que ello supondría reabrir la discusión sobre la propia transacción. En opinión de Albadadejo, este razonamiento identifica el error que eventualmente puede sufrir una de las partes de la transacción con la incertidumbre que se solventa mediante la celebración del este contrato. Mediante la alegación del error no se reincide en la duda que ya quedó resuelta. Según el autor, la característica que llevará a admitir o no el error como causa de anulación será su esencialidad.

<sup>598</sup> En otro caso, se tratará de un supuesto de dolo, que examinaremos a continuación.

<sup>599</sup> Como establece GULLÓN BALLESTEROS, A., La Transacción, en *Tratado...*, cit., pp. 174 y ss., los arts. 1817.1 y 1819 son meras manifestaciones del principio general recogido en el art. 1917 en relación a la admisión de la relevancia del error «in caput non controversum».

<sup>600</sup> GULLÓN BALLESTEROS, A., La Transacción, en *Tratado...*, cit., p. 176.

<sup>601</sup> Así, por ejemplo, la Administración y el obligado tributario pactan sobre el valor incierto de un terreno propiedad del segundo. Si posteriormente se descubre que la finca pertenece a un tercero, la transacción será nula.

Sin embargo, el Código civil ha recogido excepciones a esta eficacia anulatoria del error que recae sobre cuestiones no controvertidas: A) el art. 1817.2: la falsedad de los documentos no puede ser opuesta por una parte a la otra cuando ésta última se haya apartado de un juicio ya comenzado como consecuencia de la celebración de la transacción, y B) el art. 1818 establece la imposibilidad de anular la transacción por el descubrimiento de nuevos documentos, siempre que no haya existido mala fe. En relación a este último supuesto, GULLÓN BALLESTEROS <sup>602</sup> matiza varios puntos. En primer lugar aclara que la mera ocultación de documentos por una parte, aun cuando exista mala fe, no es causa suficiente para apreciar un vicio del consentimiento; es necesario «un enlace causal y preciso entre las cuestiones controvertidas y el documento encontrado posteriormente, de tal modo que su conocimiento hubiera tenido como efecto plantear sobre nuevas bases la controversia». Es decir, el documento ha de ser trascendente. En otro caso no existe vicio del consentimiento. Junto a este supuesto, aquel autor plantea las consecuencias de la ocultación por una de las partes de un documento, por considerar que no tenía ninguna relevancia respecto al planteamiento de la controversia. No existe mala fe, por lo que ha de negarse también en este supuesto la posibilidad de anular el contrato. En resumen, el art. 1818 exige, para considerar anulable la transacción, que haya existido mala fe y que los documentos ocultados sean relevantes en relación a la controversia.

Tampoco es relevante el error cuando tanto la Administración como el obligado tributario conocían la existencia de los documentos con anterioridad a la celebración de la transacción, aunque sólo tras la perfección del contrato se den cuenta del carácter decisivo de esos documentos.

### c") El error de hecho y el error de derecho <sup>603</sup>

Si bien la existencia de error es siempre una cuestión de hecho, aquél puede haberse originado en la falsa representación de un hecho o de una regulación legal. Por ejemplo, un error de derecho es la inclusión dentro de la base imponible de una renta no sujeta al impuesto.

A pesar del tenor literal del art. 1.266 Cc y de la opinión tradicionalmente mantenida por la doctrina y la jurisprudencia, que manifestaban la ausencia de transcendencia anulatoria del error sobre el Derecho <sup>604</sup> debido al principio por el cual la ignorancia de las leyes no exime de su cumplimiento (art. 6.1 Cc), actualmente se aboga por su relevancia invalidante.

<sup>602</sup> GULLÓN BALLESTEROS, A., La Transacción, en *Tratado...*, cit., pp. 181 y ss.

<sup>603</sup> Ver ALBIÑANA GARCÍA-QUINTANA, C., Los problemas de hecho..., cit., p. XXIII.

<sup>604</sup> SsTS 20-3-1951 y 16-12-1953; RUGGIERO, R. de, *Instituciones de Derecho...*, cit., p. 521.

Como explica Díez-PICAZO<sup>605</sup>, hoy día se ha extendido la necesidad de diferenciar entre la inobservancia de las leyes y la formación de un vicio de la voluntad por desconocimiento del ordenamiento jurídico. El contratante que alega error de derecho no pretende eludir la aplicación del ordenamiento jurídico. Por el contrario, se ha vinculado voluntariamente, y sólo arguye haber manifestado un consentimiento que hubiera sido otro distinto (incluida la posibilidad de no haber celebrado contrato alguno) de haber conocido las normas exactamente aplicables.

La relevancia o irrelevancia del error depende de que recaiga «in caput controversum» o «in caput non controversum», con independencia de que constituya error de hecho o de derecho<sup>606</sup>.

#### d") La falsedad de documentos

El art. 1.817 Cc añade a los vicios del consentimiento comunes la falsedad de documentos que constituye una manifestación del principio general de relevancia del error «in caput non controversum»<sup>607</sup>. Esta causa anulará el contrato siempre que exista una relación entre la falsedad y la transacción.

La falsedad del documento puede dar lugar no ya a un error, sino a un supuesto de dolo en la formación de la voluntad si aquella es producida por una de las partes del contrato, normalmente el obligado tributario.

<sup>605</sup> Díez-PICAZO, L., *Fundamentos...*, cit., T. I, p. 180. En el mismo sentido, ALBALADEJO, M., *Derecho civil...*, cit., pp. 390 y 391. En el ámbito tributario italiano, la aceptación del error de Derecho en el concordato se produjo, curiosamente, a través de las teorías que rechazaban la consideración de estas actuaciones como transacciones y, en consecuencia, no se sentían obligados a trasladar el régimen jurídico de tales contratos a los concordatos (en este sentido, BERLIRI, A., *Principios...*, cit., p. 255; COCIVERA, B., *Il Concordato...*, cit., p. 529). Sin embargo, actualmente puede defenderse la relevancia del error de derecho en los convenios tributarios incluso manteniéndose la naturaleza transaccional de éstos, pues, como hemos examinado, la doctrina civilista ya admite el error en aquel ámbito para las transacciones como concepto general.

<sup>606</sup> En efecto, en «caput non controversum» puede producirse tanto un error de hecho como de derecho. En palabras de GULLÓN BALLESTEROS, A., La Transacción, en *Tratado...*, cit., p. 177: «Cuando se transige sobre el contenido de una determinada relación obligatoria puede partirse de la premisa de que exista como tal dicha relación, discutiéndose su extensión, demostrándose «a posteriori» que no tiene tal existencia (error de hecho), o bien las partes han considerado que el hecho causativo de la relación obligatoria es apto para generarla jurídicamente, siendo verdad lo contrario (error de derecho)».

<sup>607</sup> Por ello, si la falsedad fue el objeto mismo de la transacción no podrá alegarse el error sobre este dato como vicio del consentimiento, pues será «in caput controversum». Díez-PICAZO, L., y GULLÓN, A., *Sistema...*, cit., T. II, p. 499.

#### e") Ignorancia de la inexistencia de incertidumbre por haber recaído sentencia firme

El art. 1.819 Cc establece un supuesto de error específico para las transacciones, al prever la posibilidad de «rescindir» una transacción si su celebración tuvo origen en la ignorancia de la existencia de una sentencia firme.

A pesar del término empleado —«rescisión»— la sanción establecida en el art. 1819 consiste en la anulabilidad, y no, en contra de lo mantenido por algún autor<sup>608</sup>, de nulidad por falta de causa. Como explica GULLÓN BALLESTEROS<sup>609</sup> tal causa existe en la celebración del contrato; en ese momento las partes deseaban eliminar una controversia, sin conocer que ésta ya estaba resuelta. Se ha producido un error sobre los presupuestos básicos del objeto que motivó la celebración del contrato.

Este vicio del consentimiento no puede producirse en las transacciones procedimentales, pues la Administración tiene la obligación de conocer el Derecho, incluida la jurisprudencia aplicable al caso concreto. En consecuencia, la ignorancia puede versar exclusivamente en el obligado tributario, que puede impugnar el contrato, pero no por un error, sino por dolo<sup>610</sup>.

La transacción es nula, y no meramente anulable, cuando ambas partes conocieran que se había pronunciado una Sentencia en torno al objeto de la transacción, pues en este supuesto faltaría la incertidumbre, causa de este tipo de contratos.

#### f") Requisitos del error

No todo error da lugar a la anulación del contrato. Como ya hemos explicado, sólo tras una ponderación del conflicto de intereses que se plantea en el supuesto concreto, que determine en qué casos es justo que la parte que ha sufrido el vicio se desvincule del pacto, puede establecerse la relevancia o irrelevancia del error<sup>611</sup>.

##### 1. Esencialidad

El error sólo provoca la anulabilidad del contrato cuando recaiga «sobre la sustancia de la cosa que fuere objeto del contrato, o sobre aquellas condiciones de la misma que principalmente hubiesen dado motivo a celebrarlo» (art. 1266 Cc).

<sup>608</sup> LASARTE ÁLVAREZ, C., *Principios...*, cit., T. III, p. 383.

<sup>609</sup> GULLÓN BALLESTEROS, A., La Transacción, en *Tratado...*, cit., pp. 38 y ss.

<sup>610</sup> El conocimiento por uno solo de los contratantes es un supuesto de dolo.

<sup>611</sup> Díez-PICAZO, L., *Fundamentos...*, cit., T. I, pp. 176 y 177.

Si el vicio recae sobre la persona «sólo invalidará el contrato cuando la consideración a ella hubiera sido la causa principal del mismo»<sup>612</sup>.

Frente al carácter objetivo de la esencialidad del error en relación a la generalidad de contratos, cuando se trata de una transacción esta esencialidad es subjetiva. Ello significa que no basta con probar que el error es considerado esencial en el tráfico jurídico, sino que la parte que lo alegue habrá de demostrar que precisamente esa creencia errónea le indujo de manera determinante a transigir en el supuesto concreto.

Como expone GALGANO, la esencialidad del error se produce cuando recae en alguno de las situaciones previstas por el art. 1529 del Código civil italiano<sup>613</sup>: a) sobre la naturaleza o sobre el objeto del contrato; b) sobre la identidad del objeto; c) sobre las cualidades del objeto, que según la común apreciación y dadas las circunstancias deben entenderse determinantes del consentimiento; d) sobre la identidad o las cualidades personales del otro contratante; e) sobre los motivos del contrato, siempre que se trate de un error de derecho.

En relación al error en los motivos, parte de la doctrina señala su irrelevancia debido a la ausencia de esencialidad, a no ser que dicho motivo sea compartido por ambos contrayentes y constituya el único determinante de la voluntad<sup>614</sup>.

Por otra parte, «el simple error de cuenta sólo dará lugar a su corrección» (art. 1.266 Cc). En este sentido, el TS ha circunscrito la relevancia de este vicio sólo a los errores de carácter material o de cuantificación, excluyendo «el que no consiste en un error de cálculo u operación aritmética, sino en la inexactitud de los factores, que dan lugar a un error de concepto» (STS 26-2-63).

<sup>612</sup> La mayoría de los errores sobre la persona que dan lugar a la anulabilidad del negocio se producen en los contratos «intuitu personae», es decir, aquéllos que implican una relación de confianza entre los contratantes. Sin embargo, como admite actualmente la doctrina, también en el resto de contratos, que no ostentan los caracteres propios de los «intuitu personae», como la transacción, se puede deducir un error sobre la persona, de tal entidad que provoque la ineficacia del negocio, aunque ciertamente estos supuestos serán escasos. En este sentido, LASARTE ÁLVAREZ, C., *Principios...*, cit., T. III, p. 27.

<sup>613</sup> GALGANO, F., *El negocio...*, cit., pp. 294 y ss. Aunque, como él mismo reconoce, dicha lista es meramente ejemplificativa.

<sup>614</sup> LACRUZ BERMEJO, J. L., *Manual...*, cit., p. 625, quien relaciona esta anulabilidad con los arts. 1.276 y 767 Cc. Sin embargo, como ya ha sido mencionado, GALGANO, F., *El negocio...*, cit., p. 300, explica la relevancia en Derecho civil italiano del error en los motivos cuando sea un error de derecho y no de hecho, es decir, cuando el motivo «esté afectado por la ignorancia o por el falso conocimiento de una norma legal o reglamentaria, y constituyen la razón principal o exclusiva del contrato».

## 2. Excusabilidad

Para que el error determine la anulación del contrato se exige que no sea imputable a quien lo padece, es decir que demuestre no haber podido solventarlo con una diligencia normal<sup>615</sup>.

En este sentido, no será excusable el error de derecho cuando el obligado tributario esté asistido por un letrado<sup>616</sup>. Por su parte, debido a la exigencia de que la Administración conozca el ordenamiento jurídico, es imposible que sufra un error de derecho excusable.

## 3. Reconocibilidad

A las notas anteriores se añade, con la finalidad de proteger la seguridad jurídica, que el error sólo podrá dar lugar a la impugnación del contrato cuando la parte que ha sufrido el vicio demuestre que la otra hubiera podido reconocerlo usando una diligencia normal<sup>617</sup>. Basta, por lo tanto, la prueba de la reconocibilidad abstracta, esto es, no es necesario que se demuestre el conocimiento concreto<sup>618</sup>.

Esta exigencia se muestra desnivelada según la prueba atañe a la Administración o al obligado tributario, pues lógicamente la Hacienda Pública tiene un deber y unas potestades de conocer la situación mucho mayores que el ciudadano.

## 4. Determinabilidad

Por último, ha de existir un nexo de causalidad entre el error y la celebración del negocio, en el sentido de que si el contratante no hubiera sufrido esta falsa representación no habría realizado la transacción<sup>619</sup>.

<sup>614</sup> A pesar de que este requisito no se encuentra contemplado en el art. 1266 Cc, la jurisprudencia y la doctrina lo señalan como requisito de eficacia invalidante. LASARTE ÁLVAREZ, C., *Principios...*, cit., T. III, p. 27 y SsTs 18-4-1978 y 16-12-1957. Una situación contraria es la existente en Italia, según expone GALGANO, F., *El negocio...*, cit., p. 303.

<sup>616</sup> LACRUZ BERMEJO, J. L., *Manual...*, cit., p. 626.

<sup>617</sup> El requisito de la reconocibilidad del error no es exigible cuando éste es sufrido por ambas partes, como expone LACRUZ BERMEJO, J. L., *Manual...*, cit., p. 626. GALGANO, F., *El negocio...*, cit., p. 303.

<sup>618</sup> Sin embargo, la prueba del conocimiento efectivo absuelve la del abstracto, de forma que aunque el vicio no fuera reconocible objetivamente, si se prueba que el contratante lo conoció el contrato será anulable. GALGANO, F., *El negocio...*, cit., p. 302.

<sup>619</sup> LASARTE ÁLVAREZ, C., *Principios...*, cit., T. III, p. 28.

### b') El dolo

El art. 1.269 determina la existencia de dolo «cuando, con palabras o maquinaciones insidiosas de parte de uno de los contrayentes, es inducido el otro a celebrar un contrato que, sin ellas, no hubiera hecho».

Con otras palabras, el dolo provoca un error determinante en la persona que lo sufre, de forma que sin las maquinaciones insidiosas no hubiera emitido su consentimiento en ese sentido. A diferencia del error nacido sin dolo, provoca la anulabilidad del contrato aunque no se den los requisitos del error<sup>620</sup>.

Como explica LACRUZ BERMEJO<sup>621</sup>, este vicio del consentimiento no sólo se produce cuando es causado activamente, sino también en los casos en que uno de los contrayentes se aprovecha del error en el que la otra parte se encuentra y no le aclara la verdadera situación; más aún si existe un especial deber de información fidedigna. Este dolo, denominado omisivo, es admitido por la doctrina y por la jurisprudencia<sup>622</sup>.

Este sería el supuesto en que el obligado tributario oculta datos a la Administración<sup>623</sup> que, ante la imposibilidad de conocer, por ejemplo, la cuantía de los ingresos del particular lleva a cabo una transacción con la finalidad de fijar dicha cantidad. Podría alegarse una causa de nulidad: la ausencia de incertidumbre por parte de uno de los contrayentes, el particular, cuya conducta conduce a la Hacienda Pública a utilizar la estimación indirecta, ya que se encuentra incapaz de solucionar a través de los medios normales de prueba una incertidumbre causada por el propio obligado tributario que conoce su verdadera situación impositiva. Sin embargo, si admitiéramos esta posibilidad el obligado tributario se vería favorecido por su propio ánimo defraudatorio, entre otros motivos porque las causas de nulidad son alegables por todos los interesados. Por el contrario, si se considera que se ha producido una causa de anulabilidad del dolo, exclusivamente la Administración puede solicitar la impugnación del contrato.

### a") El ánimo de engañar

La conducta que provoca el error en la contraparte ha de realizarse con el ánimo consciente y deliberado de engañar, por lo que sólo determinará la anulabilidad del contrato el «dolus malus» y no el «dolus bonus», que consiste en «la

<sup>620</sup> Así, por ejemplo, si el error es inexcusable, pero ha sido provocado por dolo de la otra parte, determinará la anulabilidad. LACRUZ BERMEJO, J. L., *Manual...*, cit., pp. 626 y 627.

<sup>621</sup> LACRUZ BERMEJO, J. L., *Manual...*, cit., p. 627.

<sup>622</sup> SsTS de 15.6.87, 28.9.89, 27.10.90 y 21.6.93: «El dolo como vicio del consentimiento contractual (es) comprensivo no sólo de la insidia directa e inductora de la conducta errónea del otro contratante, sino también de la reticencia dolosa del que calla o no advierte debidamente a la otra parte...aprovechándose de ello». Entre los autores, LASARTE ÁLVAREZ, C., *Principios...*, cit., T. III, p. 33.

<sup>623</sup> Por supuesto, en este punto surge el problema de los límites del deber de información.

simple ponderación de las ventajas de la conclusión del contrato»<sup>624</sup> o, en palabras de Díez-PICAZO<sup>625</sup>, en el «margen de engaño tolerado por los usos y por la moral».

En este sentido se pronuncia el art. 1.818: «El descubrimiento de nuevos documentos no es causa para anular o rescindir la transacción, si no ha habido mala fe».

### b") Dolo causante («dolus causam dans») y dolo incidental («dolus incidens»)

La diferencia entre ambos tipos de dolo consiste en la ausencia de efectos anuladores del contrato cuando es incidental, pues el que lo ha sufrido hubiera concluido el negocio jurídico en todo caso<sup>626</sup>. No existe, por lo tanto, la relación de causalidad entre la conducta engañosa de la otra parte y la conclusión del contrato, que es uno de los requisitos exigidos para que dolo sea considerado vicio del consentimiento (art. 1269 Cc).

Así lo dispone el art. 1.270 Cc: «Para que el dolo produzca la nulidad de los contratos deberá ser grave (...)», junto a la determinación de las consecuencias meramente reparadoras del «dolus incidens», que «solo obliga al que lo empleó a indemnizar daños y perjuicios».

Sin embargo, como expone Díez-PICAZO<sup>627</sup>, el criterio divisorio entre el dolo causante y el incidental es muy difuso. Si se utiliza la característica de que el dolo haya sido o no causa del contrato nos encontraremos con meras hipótesis, pues resultará muy difícil determinar si éste se hubiera o no celebrado si el vicio del consentimiento no se hubiera producido. La tesis empleada por algunos autores, y también expuesta por aquel autor civilista, consiste en atender a la naturaleza de la parte afectada del negocio, de forma que si el dolo recae sobre elementos esenciales será causante y si recae sobre elementos secundarios será incidental. Sin embargo esta última tesis plantea el problema de determinar qué elementos son principales.

### c") La esencialidad

Al igual que el error, el dolo sólo anula la transacción cuando sea esencial. Así, el contratante que haya incurrido en este vicio del consentimiento debe probar simplemente el dolo cuando éste recae sobre la naturaleza del contrato o sobre el objeto o la identidad del objeto; si, por el contrario, el vicio se ha producido respecto de la cualidad del objeto o la identidad o cualidad de la contra-

<sup>624</sup> LASARTE ÁLVAREZ, C., *Principios...*, cit., T. III, p. 32.

<sup>625</sup> Díez-PICAZO Y PONCE DE LEÓN, L., *Fundamentos...*, cit., T. I, p. 172.

<sup>626</sup> OGAYAR AYLLON, T., Comentario a los arts. 1809 a 1821 del Código civil, en ALBADA-DEJO, M., dir., *Comentarios al Código civil...*, cit., p. 67.

<sup>627</sup> Díez-PICAZO Y PONCE DE LEÓN, L., *Fundamentos...*, cit., T. I, pp. 172 y 173.

parte se debe probar que el dolo fue determinante de la celebración de la transacción<sup>628</sup>.

#### d") El dolo recíproco

También se dispone en el art. 1.270 Cc que el dolo sólo produce efectos invalidantes si no ha sido empleado por las dos partes contratantes. En otro caso, el contrato no es anulable pues la intención antijurídica de los intervinientes excluye la protección derivada del principio de buena fe<sup>629</sup>.

#### e") Descubrimiento de nuevos documentos retenidos u ocultados

Como expusimos con anterioridad, si en el desconocimiento de los documentos no ha existido mala fe se trata de un caso de error, que además no anula la transacción.

Sin embargo, si en dicha ignorancia ha intervenido la mala fe nos encontraremos ante un supuesto de dolo (art. 1.818 Cc), anulable si esta circunstancia fue decisiva para la celebración del contrato<sup>630</sup>.

En el mismo sentido ha de resolverse la situación en que uno de los contratantes conociera la existencia de un sentencia previa a la transacción (art. 1.819 Cc), así como cuando sabía la falsedad de los documentos que condujeron a error a la contraparte o hubiese sido, incluso, el autor de esa falsedad<sup>631</sup>.

#### f") La «litis temeraria»

La «litis temeraria» se produce cuando la Administración o el obligado tributario mantienen en el desarrollo de la controversia posturas y exigencias totalmente infundadas, con la única finalidad de obligar a la contraparte a celebrar una transacción para evitar un litigio.

Frente a la doctrina que lo califica como violencia moral o causa ilícita, GULLÓN BALLESTEROS considera que es irrelevante<sup>632</sup>, debido a la consecuencia negativa que supondría para la transacción, pues sería anulable con sólo alegar uno de los intervinientes el temor al litigio o la acertada fundamentación de su

postura<sup>633</sup>. Como mantiene LASARTE<sup>634</sup>, toda la cuestión queda reducida a la existencia de dolo y a su prueba.

#### g") El dolo de tercero

Del art. 1.269 («Hay dolo cuando con palabras o maquinaciones insidiosas de parte de uno de los contratantes...») parece desprenderse la irrelevancia del dolo producido por un tercero.

Sin embargo, la doctrina<sup>635</sup> afirma la eficacia vinculante del dolo de una persona ajena al negocio jurídico cuando uno de los contrayentes conocía aquella intención maliciosa y se ha aprovechado de ella, aunque no la haya provocado.

El dolo del tercero también puede ser omisivo, como por ejemplo cuando el retenedor silencie datos que provoquen una situación de error en la Administración respecto de la situación tributaria del retenido<sup>636</sup>.

Si el dolo es producido por un tercero totalmente ajeno a la relación contractual y ninguna de las partes se ha confabulado con ese sujeto ni, tan siquiera, tenía conocimiento de la situación que provocó el dolo, este vicio no produce la ineficacia del contrato. Sin embargo, el negocio jurídico puede ser anulado por error cuando el dolo del tercero haya provocado un error esencial en alguno de los contratantes.

#### c') La intimidación

La intimidación, regulada en el art. 1267 Cc, consiste en la ausencia de libertad en la formación de la voluntad de un contratante, debido a «un temor racional y fundado de sufrir un mal inminente y grave en su persona y bienes, o en la persona o bienes de su cónyuge, descendientes o ascendientes»<sup>637</sup>.

<sup>634</sup> LASARTE ÁLVAREZ, C., *Principios...*, cit., T. III, p. 384.

<sup>635</sup> Díez-PICAZO, L., *Fundamentos...*, cit., T. I, pp. 174 y 175; LASARTE ÁLVAREZ, C., *Principios...*, cit., T. III, p. 34, quien expone la tesis mantenida por la jurisprudencia en sentido contrario, pues declara la ausencia de efectos anulatorios del dolo de un tercero aunque una parte lo conociese, SsTS 8-3-29 y 2-2-88. Así, igualmente, GALGANO, F., *El negocio...*, cit., p. 306, el cual precisa que basta con que la parte contratante tenga conocimiento del engaño del tercero, aunque no lo haya provocado él mismo. Por supuesto, si el dolo ha sido provocado por uno de los contratantes, será considerado vicio del consentimiento, pues la intervención del tercero es puramente material.

<sup>636</sup> GALGANO, F., *El negocio...*, cit., p. 311, acepta el dolo omisivo del tercero en el ámbito civilista.

<sup>637</sup> Aunque el art. 1817 no recoge expresamente la intimidación como vicio del consentimiento de las transacciones, hay que entenderlo incluido por la remisión que efectúa dicho precepto a las normas sobre invalidez de los contratos. Así, OGAYAR AYLLON, T., Comentario a los arts. 1809 a 1821 del Código civil, en ALBADADEJO, M., dir, *Comentarios al Código civil...*, cit., p. 66.

<sup>628</sup> GALGANO, F., *El negocio...*, cit., p. 307.

<sup>629</sup> LASARTE ÁLVAREZ, C., *Principios...*, cit., p. 33.

<sup>630</sup> Díez-PICAZO, L. y GULLÓN BALLESTEROS, A., *Sistema...*, cit., T. II, p. 499.

<sup>631</sup> GULLÓN BALLESTEROS, A., La Transacción, en *Tratado...*, cit., p. 183.

<sup>632</sup> Con excepción del supuesto del art. 1.818 Cc.

<sup>633</sup> Díez-PICAZO, L., y GULLÓN BALLESTEROS, A., *Sistema...*, cit., T. II, pp. 499 y 500, quienes apoyan su postura, igualmente, en la posibilidad de que uno de los contratantes quisiera celebrar la transacción a pesar de su certidumbre respecto al carácter erróneo de la postura de la otra parte. Sin embargo, esta argumentación no es trasladable al Derecho público, pues se exige que la duda de las partes sea fundada. Ni la Administración ni el particular pueden transigir si tienen seguridad respecto a su posición.



Como requisitos de la intimidación como vicio del consentimiento se señalan los siguientes<sup>638</sup>: a) la amenaza ha de ser considerable<sup>639</sup> y antijurídica, y b) la coacción ha de inspirar en quien la sufre un temor racional y fundado, que le obligue a prestar un consentimiento no deseado.

LACRUZ BERMEJO<sup>640</sup>, tras señalar que no constituye intimidación la amenaza del ejercicio legítimo de un derecho como, por ejemplo, la provocación de un procedimiento judicial, debido a la ausencia de la nota de antijuridicidad de la amenaza, destaca que, sin embargo, sí constituiría amenaza antijurídica —y, por lo tanto, dará lugar a un vicio del consentimiento—, el anuncio de acudir a los Tribunales «si se utiliza con el fin ilegítimo de obtener ventajas o de mejorar convenios ya concertados», o, como expresa GALGANO<sup>641</sup> una ventaja no debida o superior a la debida o un resultado que no es inherente al derecho que se amenaza con ejercitar. Esta puntualización tiene importancia respecto a los vicios del consentimiento que se produzcan en el desarrollo de la transacción entre la Administración tributaria y el contribuyente, pues determina la anulabilidad de tales negocios jurídicos cuando la Hacienda Pública utilice el muy convincente argumento de una inspección intensiva o «exponga» al ciudadano la retahíla de medios públicos de que dispone y que la colocan en una situación de superioridad. Es decir, la Administración no podrá hacer uso de las potestades que el ordenamiento jurídico le concede como medio de intimidación al particular para que asienta a la celebración de la transacción o para que otorgue a ésta el contenido deseado por el funcionario cuando no exista una relación entre el resultado y el ejercicio del derecho que se anuncia realizar<sup>642</sup>.

Si, por el contrario, la Administración no ha utilizado sus potestades de forma intimidante, pero el contribuyente llega a la conclusión de que prefiere fijar las cuestiones inciertas de forma consensuada para evitarse una inspección duradera, no puede éste impugnar el contrato, pues el deseo de acortar el procedimiento o de impedir posteriores inspecciones no es un supuesto de intimidación<sup>643</sup>.

<sup>638</sup> LACRUZ BERMEJO, J. L., *Manual...*, cit., p. 629 y LASARTE ÁLVAREZ, C., *Principios...*, cit., T. III, p. 30.

<sup>639</sup> Como señala la jurisprudencia, la intimidación ha de ser «de tal entidad que...influya en su ánimo induciéndole a emitir una declaración de voluntad no deseada y contraria a sus propios intereses» (SsTS 27-2-1964, 21-3-1970, 31-12-1979 y 21-6-1993).

<sup>640</sup> LACRUZ BERMEJO, J. L., *Manual...*, cit., p. 630.

<sup>641</sup> GALGANO, F., *El negocio...*, cit., p. 313.

<sup>642</sup> Véase la Sentencia del Tribunal Europeo de Derechos Humanos, de 27 de febrero de 1980, que en relación al procedimiento sancionador reconoce la licitud de acuerdos amistosos que conlleven la renuncia del particular a su derecho de acceso a los Tribunales, siempre que ello no se consiga mediante la exposición por parte de la Administración de argumentos coactivos. Un estudio de este pronunciamiento, ORTEGA ÁLVAREZ, L., «La coacción institucional para desistir del acceso al juez», *RAP*, n.º 100-102, vol. II, 1983, pp. 1437 y ss.

<sup>643</sup> Sentencia del FG Berlín de 13-1-1987 (EFG 1987, p. 440); IWANEK, S., «Aufhebung der...», cit., p. 1398; FROTSCHER, Comentario al par. 162, en SCHWAR, *Kommentar zur AO...*, cit., p. 13.

#### d') La violencia

El art. 1.265 Cc establece como último vicio del consentimiento la violencia, que se define como la utilización de «fuerza irresistible» con la finalidad de «arrancar el consentimiento» (art. 1.267 CC). En opinión de LACRUZ BERMEJO<sup>644</sup>, esta categoría sólo puede hacer referencia a la violencia moral, pues la física —en el sentido del art. 1.267 Cc— constituye un supuesto de completa falta de voluntad, que comporta la nulidad de la transacción.

En los supuesto de intimidación y violencia moral, la parte que los sufre contrata voluntariamente; su consentimiento no se encuentra eliminado, sino viciado.

Por otra parte, la violencia puede provenir tanto de un interviniente en el contrato como de un tercero ajeno al negocio jurídico (art. 1.269). En este último supuesto, a diferencia del dolo, existe un vicio invalidante aunque el contratante que se ha beneficiado de ello no lo conociera.

#### B) VICIOS QUE NO PROVOCAN LA INVALIDEZ

Existen supuestos que, a pesar de suponer una lesión al bien común, su incidencia no es lo suficientemente grave como para declarar su invalidez.

En estos casos, hay que examinar el grado de importancia de la infracción jurídica que el contrato supone, así como el sentido y finalidad del precepto lesionado. Si se estima, de forma objetiva, que aquella violación es esencial, teniendo en cuenta la finalidad de la norma en cuestión, se producirá siempre la invalidez del negocio. Si, por el contrario, el ordenamiento jurídico no ha sido dañado de forma considerable, la transacción será válida y eficaz<sup>645</sup>.

En concreto, la lesión será insustancial cuando consista en un mero vicio de procedimiento o de forma subsanable o en la inobservancia de plazos no esenciales (art. 63.2 y 3 LRJAPyPAC). También se considera válido el contrato susceptible de varias interpretaciones, aunque una de ellas dé como resultado la lesión al ordenamiento jurídico por parte del negocio público<sup>646</sup>.

Tampoco provocará la nulidad del procedimiento la insuficiencia de poder de representación del particular firmante del acta o interviniente en las actuaciones inspectoras si tal vicio es atribuible al propio obligado tributario (art. 28.3 RGIT).

<sup>644</sup> LACRUZ BERMEJO, J. L., *Manual...*, cit., pp. 623 y 629.

<sup>645</sup> BÜCHNER, V., *Die Bestandskraft...*, cit., pp. 112 y ss.; STELKENS, P., y otros, *Verwaltungs-verfahrensgesetz...*, cit., comentario al par. 59, nota marginal 31.

<sup>646</sup> GARCÍA DE ENTERRÍA, E., *Curso...*, cit., T. I, p. 625.

## C) EFECTOS DE LA INVALIDEZ

Cuando el negocio es nulo se encuentra privado de sus consecuencias normales, sin que pueda ser sanado. Se produce una restauración de la situación anterior al contrato, que además no exige el pronunciamiento expreso de un juez y que puede ser reclamado por cualquier sujeto (incluyendo a la Administración), incluso por aquél que produjo la causa de nulidad.

Por el contrario, el contrato meramente anulable deviene eficaz si el legítimo para ello no lo impugna ante los Tribunales en un plazo determinado. Como expone RUIZ SAMALLERA <sup>647</sup>, las situaciones que van produciéndose son las siguientes: 1. desde la celebración del contrato hasta que prospera la acción de anulación el contrato es eficaz, produciendo todos sus efectos; 2. una vez que se declara su anulación, el contrato se considera nulo desde su celebración; 3. si ninguna de las partes reclama su anulación, el negocio jurídico devendrá totalmente eficaz, y 4. durante el plazo en el que puede interponerse la acción, la parte que sufre el vicio puede confirmar el contrato. Si así fuera, se entenderá como perfecto desde su celebración.

La diversidad principal entre la nulidad y la anulabilidad, en lo que a nuestros efectos interesa, consiste en que ante una causa de nulidad el obligado tributario no puede compeler a la Administración a cumplir con lo pactado, esto es, a recoger en el acto de liquidación las cuestiones fijadas de forma concordada, ni la Hacienda Pública puede evitar la presentación de un recurso por el particular; y, en lo supuestos de transacciones celebradas con anterioridad a la realización del presupuesto de hecho, la autoridad fiscal no puede compeler al sujeto pasivo a tributar según el pacto viciado de nulidad. Por el contrario, cuando la causa es de anulabilidad, la parte (la Administración o el ciudadano) que ha sufrido el vicio sí puede reclamar dicho cumplimiento, pues está en su mano subsanarlo.

### 1. La divisibilidad de la transacción

El Código civil recoge, mediante la remisión a la teoría general de la nulidad <sup>648</sup>, la divisibilidad de la transacción, de forma que la nulidad de una de las partes de dicho contrato no anula el negocio en su totalidad. Para ello han de cumplirse los

requisitos mencionados por Díez-PICAZO <sup>649</sup>: a) que la irregularidad pueda delimitarse y aislarse en una parte de la transacción y no en la propia estructura o esencia del contrato; b) que sin la parte anulada el negocio pueda satisfacer el fin al que está dirigido.

Si concurren estos presupuestos la nulidad de una cláusula de la transacción no acarreará la nulidad de todo el negocio jurídico, siempre que de la voluntad de las partes no se desprenda que sin aquella parte no hubiesen celebrado la transacción <sup>650</sup>.

Por lo que respecta a los supuestos en que diversos obligados tributarios han transigido con la Hacienda Pública, es conveniente seguir el criterio expuesto por GULLÓN BALLESTEROS <sup>651</sup>, quien establece que «si en una transacción relativa a la composición de diversas controversias, las partes las han considerado como divididas, de modo que la solución adoptada para una de ellas hubiera sido igualmente querida si la otra u otras controversias no se hubiesen transigido, la nulidad de una parte o cláusula no implica la nulidad del acto transaccional. Por el contrario, ello se producirá cuando en la composición de cada controversia las partes hayan tenido en cuenta las demás. Lo primero se producirá generalmente, cuando en cada composición del conflicto exista un “aliquid datum et aliquid retentum”, y lo segundo cuando ese “aliquid” se indique de un modo complejo, de tal manera, que resulte imposible individualizar aquella fracción que debe asignarse a cada controversia resuelta».

### 2. Influencia de la invalidez de la transacción sobre el acto administrativo finalizador del procedimiento

Al ser las transacciones procedimentales tributarias siempre preparatorias del acto de liquidación, se plantea la cuestión relativa a la incidencia que tiene sobre este acto administrativo que el negocio jurídico incurra en una causa de nulidad o anulabilidad.

Ante todo es necesario reiterar que aunque el acuerdo tenga carácter preparatorio del acto de liquidación, esto no significa que en todo caso se dicte tal acto. Es posible que la Hacienda Pública y el obligado tributario fijen de forma convencional el valor de un bien con anterioridad a que el propio presupuesto de hecho se haya realizado, con la finalidad de que el sujeto pasivo tribute según

<sup>647</sup> RUIZ SAMALLERA, R., *Derecho civil...*, cit., vol. II, p. 93.

<sup>648</sup> El legislador no se expresa sobre esta cuestión. Sin embargo, el principio de divisibilidad de la transacción se infiere de la remisión que el art. 1817 CC hace al art. 1265, esto es, a la teoría general de nulidad de los contratos, donde se encuentra plenamente admitido que la nulidad de una parte del negocio jurídico no conlleva la de todo el negocio, salvo que sin esa parte cuyo contenido se anula los contratantes no hubiesen celebrado el contrato. En este sentido, GULLÓN BALLESTEROS, A., *La Transacción*, en *Tratado...*, cit., pp. 134 y ss.

<sup>649</sup> Díez-PICAZO Y PONCE DE LEÓN, L., «Eficacia e ineficacia del negocio jurídico», *ADC*, T. XIV, p. 829. Respecto al ámbito administrativo se pronuncian en Derecho alemán el par.59.3 BVerwVerfG. MAYER, F., y KOPP, F., *Allgemeines Verwaltungsrecht...*, cit., p. 273; OBERMAYER, K., «Der nichtige...», cit., p. 289.

<sup>650</sup> Esta voluntad ha de ser la que existía en el momento de la celebración del negocio jurídico.

<sup>651</sup> GULLÓN BALLESTEROS, A., *La Transacción*, en *Tratado...*, cit., p. 138.

los criterios acordados. La autoliquidación realizada por el particular basándose en el acuerdo puede no ser revisada por la Inspección.

En caso de que tal acto de liquidación se produzca, el vicio que recae sobre la transacción se «traslada» al acto administrativo finalizador del procedimiento en todo caso. Esta afirmación se basa en el hecho de que el contrato se integra de forma absoluta en el acto de liquidación, al igual que las cuestiones que la Administración haya fijado de forma unilateral.

Esquemmatizando, podríamos clasificar los motivos de invalidez de un acto de liquidación cuyo contenido hubiese sido establecido parcialmente de forma concordada con el ciudadano de la siguiente forma:

A) La regulación unilateral que recoge el acto administrativo incurre en una de las causas de nulidad o de anulabilidad propias de los actos administrativos.

B) La regulación transaccional cuyo contenido recoge el acto administrativo incurre en alguna causa de invalidez (nulidad o anulabilidad).

C) El acto de liquidación se aparta del contenido de la transacción. Constituye un motivo de nulidad por infracción del principio contractualista «lex inter partes».

Respecto al primer supuesto no es necesario extendernos puesto que no ofrece ninguna singularidad en relación al objeto de nuestro trabajo. Sí suscitan muchos problemas los otros dos casos. Por lo que se refiere al último, hay que afirmar la clara ilicitud del acto de liquidación que se aparte de la regulación establecida concordadamente, puesto que al ser la transacción «lex inter partes» no puede una de ellas apartarse unilateralmente.

Cuando es la propia transacción la que sufre una irregularidad, ésta ha de ser estudiada según la normativa propia de los contratos, aunque los mecanismos de impugnación sean los propios de los actos administrativos, como consecuencia de su inserción en uno de ellos. En este sentido, si la transacción ha incurrido en una de las causas de nulidad o de anulabilidad propias que acabamos de exponer, el acto de liquidación es impugnabile mediante los recursos previstos para los actos administrativos nulos o anulables, respectivamente.

En el procedimiento de liquidación, el inspector-jefe puede percatarse con anterioridad a la emisión del acto de liquidación de la existencia de una irregularidad en la transacción propuesta por el actuuario. En este supuesto, el funcionario puede eludir la perfección de dicho contrato, según lo previsto en el art. 60.2 RGIT. Asimismo, si el vicio es subsanable, este órgano superior está capacitado para proceder a su subsanación, siendo la transacción a partir de ese momento válida.

Por otro lado, la nulidad o anulabilidad de la transacción no provocan en todo caso la invalidez del acto de liquidación. Al igual que ocurre en relación al contenido unilateral de tal acto, la invalidez de cualquiera de las partes del acto administrativo sólo provocará la invalidez de la totalidad del acto si dicha parte

es esencial (principio de conservación de los actos). En este sentido es aplicable lo dispuesto en el art. 64.2 LRJAPyPAC: «La nulidad o anulabilidad en parte del acto administrativo no implicará la de las partes del mismo independientes de aquélla salvo que la parte viciada sea de tal importancia que sin ella el acto administrativo no hubiera sido dictado». Esta regla es aplicable tanto si la parte viciada ha sido establecida unilateralmente por la Administración como si es el resultado de un contrato con el particular.

## D) VALIDEZ DE LA TRANSACCIÓN ILÍCITA

En determinados supuestos, la transacción puede resultar válida a pesar de incurrir en alguna irregularidad. Ello es consecuencia de la aplicación de diversos principios, que enumeramos a continuación.

### 1. Influencia del principio «volenti non fit iniura»

La pregunta que plantea la aplicación de este principio es si la voluntad del obligado tributario, manifestada en el contrato, puede subsanar los vicios de invalidez en que dicho negocio jurídico incurra.

El problema consiste, fundamentalmente, en un conflicto entre el principio «volenti non fit iniura» y los criterios de determinación de la competencia. Desde este punto de vista se cuestiona, por ejemplo, si el ámbito de competencia de la actuación administrativa puede verse ensanchado, al crearse relaciones jurídicas cuya imposición unilateral estaría fuera del ámbito competencial de la Administración.

Como ha sido expuesto en el capítulo correspondiente al estudio de la licitud, la aplicación de esta máxima se encuentra limitada —e, incluso en opinión de algunos autores<sup>652</sup>, eliminada— en el Derecho administrativo, frente a su gran eficacia en las relaciones jurídico-privadas. Ello es debido a la finalidad del Derecho público, que no sólo se encamina a la protección de los intereses individuales, sino al mantenimiento del respeto al ordenamiento jurídico y a los intereses de los terceros. En conclusión, la voluntad del particular no puede subsanar la existencia de una causa de invalidez del contrato de Derecho público.

<sup>652</sup> THIEME, W., «Der verfassungswidrige...», cit., pp. 2201 y ss.; BÜCHNER, V., *Die Bestandskraft...*, cit., pp. 40 y ss.; SACHS, M., «Volenti non fit...», cit., pp. 398 y ss. En contra SPANNSKY, W., *Grenzen...*, cit., pp. 393 y ss.

## 2. Interpretación conforme a la ley

Si un contrato es susceptible de varias interpretaciones que respeten el principio de buena fe y la confianza en el tráfico jurídico, suponiendo una de ellas una infracción al ordenamiento jurídico, mientras otra conduce al mantenimiento de la voluntad normativa, ha de interpretarse la transacción de acuerdo con esta última.

## 3. Conversión

El art. 65 LRJAPyPAC contempla la conversión de los actos nulos y anulables<sup>653</sup>, que consiste en la posibilidad de que una actuación inválida y, por lo tanto, ineficaz, que contenga los elementos constitutivos de otro tipo de actuación produzca los efectos de ésta última.

Como expone GARCÍA DE ENTERRÍA<sup>654</sup> el acto no se vuelve válido, sino meramente eficaz, aunque, eso sí, y a diferencia de la convalidación, permite la retroacción de efectos («ex tunc»). Y ello puede suceder en varios sentidos, como veremos a continuación.

### a) Conversión en otro tipo de contrato de Derecho público

Así, en primer lugar, es posible la conversión de una transacción en otro tipo de contrato de Derecho público cuyos elementos contenga y que pueda considerarse válido al no adolecer de los vicios en que incurría la transacción inicialmente pactada.

Este será fundamentalmente el supuesto de la conversión de la transacción en un contrato de contraprestación cuando la Administración y el obligado tributario hayan intercambiado prestaciones en torno a una relación jurídica que no es incierta. Hay que tener en cuenta que tal negocio deberá respetar las exigencias de legalidad establecidas para él; en concreto, ya no estará justificado un desconocimiento de las disposiciones normativas, sino que, por el contrario, regirá plenamente el principio de legalidad.

Naturalmente, dicha conversión habrá de ser bilateral, debido a la propia naturaleza contractual de la transacción.

<sup>653</sup> La figura de la conversión no se encuentra prevista por la LGT. Sin embargo, la disposición contenida en el art. 65 LRJAPyPAC es extendible a los actos tributarios. En este sentido, MARTÍN QUERALT, J., «La aplicación...», *cit.*, p. 42. Respecto al ámbito civil, véase Díez-PICAZO, L., y GULLÓN, A., *Sistema...*, *cit.*, II, p. 115.

<sup>654</sup> GARCÍA DE ENTERRÍA, E., y FERNÁNDEZ, T.-R., *Curso...*, *cit.*, T. I, p. 624.

Ante la existencia de cualquier causa de invalidez común a todos los contratos de Derecho público (ilicitud de la forma, nulidad de un acto con el mismo contenido y estipulaciones inadmisibles) la transacción «desaparecerá» del mundo jurídico, pues su conversión en otro tipo de contrato de Derecho público sería imposible. Sólo cuando el negocio transaccional contenga una causa de nulidad o anulabilidad propia (esto es, por ejemplo, si la Administración y el particular han llevado a cabo una fijación de la obligación tributario de forma transaccional en un supuesto donde no existía incertidumbre) se plantea la posibilidad de transformarlo en un contrato de contraprestación. Resulta convincente la interpretación de KOPP de que una «transacción fracasada» debido a la inexistencia de la exigida incertidumbre es nula como contrato transaccional, pero nada impide que pueda convertirse en otro contrato de Derecho público<sup>655</sup>.

### b) Conversión en un acto administrativo

Cuando la utilización de la forma contractual esté prohibida se plantea la posibilidad de convertir una actuación negocial cuyo contenido es lícito en un acto unilateral eficaz, por ejemplo en una contestación vinculante a consulta.

En contra de ello se manifiesta SCHIMPF<sup>656</sup> porque, en su opinión, supondría una infracción al principio relativo a las conversiones según el cual el negocio que suplante al otro no puede rebasar los efectos de éste. Esto sucedería en Derecho administrativo, a su parecer, si se permitiera la conversión que tratamos, pues el acto administrativo constituye, a diferencia del contrato, un título de ejecución. Sin embargo, como ya hemos analizado, en Derecho público español la Administración no pierde sus prerrogativas (a diferencia de lo mantenido por los autores alemanes), aun cuando actúa de forma consensuada<sup>657</sup>. Es más, incluso siguiendo la tesis de SCHIMPF, la transacción ilícita sí podría convertirse en una consulta, ya que estos actos no son ejecutables. En consecuencia, los efectos del acto administrativo no rebasan los del contrato de Derecho público.

<sup>655</sup> KOPP, F. O., *Verwaltungsgerichtsordnung...*, *cit.*, par. 59, nota marginal 22; GÖTZ, V., «Der rechtswidrige...», *cit.*, pp. 299; TSCHASCHNIG, *Die Nichtigkeit...*, *cit.*, p. 77. En este supuesto se aplicará el par. 59.1.3 BVerwVerf que establece la nulidad de las transacciones «cuando no se den los presupuestos (...) y cuando un acto administrativo que tuviera el mismo contenido fuera anulable por vicios distintos a los de simples defectos de procedimiento y de forma a que se refiere el parágrafo 46». Respecto a la posibilidad de reconvertir todo contrato de Derecho público nulo, ya sea en otro tipo de contrato, en un acto administrativo o, incluso, en un contrato privado, véase, SCHIMPF, C., *Der verwaltungsrechtliche...*, *cit.*, pp. 300 y ss.

<sup>656</sup> SCHIMPF, C., *Der verwaltungsrechtliche...*, *cit.*, p. 302.

<sup>657</sup> Véase, PAREJO ALFONSO, L., *Eficacia...*, *cit.*, pp. 210 y ss., en especial nota 111.

Por otra parte, la conversión supondría una eliminación de la vinculación del ciudadano a la actuación, que ya no se vería obligado a cumplimentar su actuación. Por el contrario, la Administración sí seguiría vinculada<sup>658</sup>.

#### c) *Conversión en un contrato de Derecho privado*

La imposibilidad de esta conversión deriva de la falta de potestad por parte de la Administración para decidir si una determinada materia es susceptible de constituir el objeto de un contrato público o privado.

En efecto, el carácter público o privado de un contrato deriva de la naturaleza del objeto, que sólo puede ser definida por la ley.

### 4. Convalidación

La convalidación consiste en la declaración de voluntad realizada por la parte titular de la acción de anulabilidad (art. 1.312 Cc). Como expone el art. 1.310 Cc sólo son convalidables los contratos anulables, es decir, aquéllos que reúnan el consentimiento, el objeto y la causa.

En consecuencia, cuando el contrato sea meramente anulable la Administración podrá subsanar los vicios que haya sufrido (art. 67 LRJAPyPAC). Así, por ejemplo, el inspector-jefe puede convalidar el defecto de competencia de un actuuario.

Del mismo modo, si la irregularidad de que adolece la transacción consiste en un vicio del consentimiento que ha sufrido el obligado tributario, éste podrá convalidar el contrato, según dispone la normativa civil.

El contrato convalidado es oponible «erga omnes», pues se han sanado los vicios de que adoleciera desde el momento de su celebración (art. 1.313 Cc), por lo que la acción de nulación queda extinguida (art. 1.309 Cc).

### 5. Principio de buena fe

Por último, en determinados supuestos puede admitirse la producción de efectos de un contrato inválido como consecuencia del principio de buena fe<sup>659</sup>.

<sup>658</sup> Sin embargo, si la conversión se hiciera a una consulta no vinculante la vinculación quedaría eliminada para ambas partes.

<sup>659</sup> ZORNOZA PÉREZ, J. J., *¿Qué podemos aprender...?*, cit., p. 164. En Alemania, SCHIMPF, C., *Der verwaltungsrechtliche...?*, cit., pp. 317 y 318; SONTHEIMER, J., *Der verwaltungsrechtliche...?*, cit., p. 201. El principio «pacta sunt servanda» no puede ser utilizado para deducir la eficacia de un contrato, pues sólo se refiere a las consecuencias jurídicas de negocios válidos.

En este sentido se pronuncia —aunque con bastante confusión— la STS de 16-11-1993 en relación a un contrato de contraprestación. Por su parte, el Tribunal Administrativo Federal alemán (Bundesverwaltungsgericht) ha admitido su aplicación cuando la propia Administración sea el ente creador de la norma jurídica que permitió la celebración de la transacción, siempre que dicha norma no sea nula:

«La demandante reclama la prestación convenida a pesar de que le era conocido que había provocado la declaración de obligación del demandado mediante la promulgación de un reglamento ilegal. Aquella quiere aprovecharse de su poder sobre la otra parte debido a su condición de creador normativo... Esto es abuso de poder»<sup>660</sup>.

### E) CIRCUNSTANCIAS POSTERIORES A LA CELEBRACIÓN DE LA TRANSACCIÓN QUE AFECTAN A SU VALIDEZ: LA DESAPARICIÓN DE LA BASE DEL NEGOCIO

Como se ha analizado, los efectos vinculantes de la transacción dependen de que en el momento de su celebración ésta cumpla los requisitos propios de validez de todo contrato.

Sin embargo, no sólo las situaciones que se producen en aquel instante son decisivas para enjuiciar la existencia de una eficacia vinculante. Un suceso posterior a la conclusión del acuerdo puede significar una modificación esencial de la relación, de tal forma que el mantenimiento de las cláusulas contractuales tal y como fueron pactadas resulte desproporcionado para uno de los contratantes o inadecuado para el interés público. En estos supuestos se limita la eficacia del principio «pacta sunt servanda», en el sentido de que tanto el obligado tributario como la Administración podrán reclamar la adaptación o la rescisión de la transacción.

La doctrina civilista admite actualmente la posibilidad de que uno de los contrayentes pida la adaptación del contrato a la nueva realidad —o, de ser ésa imposible, su resolución— cuando las circunstancias existentes en el momento en que las partes celebraron el contrato se han modificado de tal manera que desaparezca la base del negocio<sup>661</sup>. Este principio es, en opinión de la mayoría de la doctrina, aplicable a los contratos de Derecho público<sup>662</sup>.

<sup>660</sup> BVerwG, Sta. de 18-12-1973 (NJW 1974, p. 2250).

<sup>661</sup> Como explican Díez-PICAZO, L., y GULLÓN BALLESTEROS, A., *Sistema...?*, cit., vol. II, p. 271. Esta tesis vino a sustituir la aplicación de la cláusula «rebus sic stantibus». El autor alemán más representativo de esta corriente es LARENZ, K., *Base del negocio y cumplimiento del contrato*, Fernández Rodríguez, C., tr., Ed. Revista de Derecho privado, Madrid, 1956.

<sup>662</sup> Entre muchos, APELT, W., *Der verwaltungsrechtliche...?*, cit., p. 222; IMBODEN, M., *Der verwaltungsrechtliche...?*, cit., pp. 207 y ss.; SALZWEDEL, J., *Die Grenzen...?*, cit., p. 105; BEINHARDT, G., «Der öffentlich-rechtliche Vertrag...», cit., p. 158; LÖWER, K., «Der verwaltungsgerich-

Es necesario resaltar, en primer lugar, que la constatación de la desaparición de la base contractual no da lugar directamente a la ineficacia del negocio jurídico, sino que en primer lugar ha de intentarse su adaptación a las nuevas circunstancias, como consecuencia del principio de confianza contractual. Exclusivamente cuando esta modificación dé lugar a resultados irrazonables se declarará la extinción del contrato <sup>663</sup>.

Este efecto jurídico sólo puede producirse, naturalmente, respecto de las transacciones que se celebran con anterioridad a que se realice el hecho imponible o que tienen eficacia en períodos impositivos futuros. Es decir, si el pacto tiene como objeto una cuestión perteneciente a un período ya devengado, la modificación de las circunstancias fácticas o jurídicas no lo altera, aunque se trate de una reforma legislativa con efectos retroactivos. Así, por ejemplo, si la Administración firma una transacción con el obligado tributario para resolver una controversia sobre una cuestión, de hecho o jurídica, perteneciente a un presupuesto de hecho ya transcurrido, la desaparición posterior de dicha incertidumbre (un Tribunal dicta una resolución firme respecto a esa cuestión) no afecta a la validez del negocio jurídico <sup>664</sup>.

tliche Prozessvergleich als materielles Rechtsgeschäft», *VerwArch*, n.º 56, 1965, p. 268; SCHRÖDER, J., *Der Prozessvergleich...*, cit., p. 117; FIEDLER, W., «Zum Wirkungsbereich der clausula rebus sic stantibus im Verwaltungsrecht», *VerwArch*, 1976, p. 125; SONTHEIMER, J., *Der verwaltungsrechtliche...*, cit., p. 202; KREBS, W., «Contratos y convenios...», cit., pp. 75 y ss.; BONK, H.J., Comentario al par. 60, en STELKENS, P., y otros, *Verwaltungsverfahrensgesetz...*, cit.; SEER, R., *Verständigungen...*, cit., pp. 531 y ss. Estos autores alemanes encuentran un fundamento irrefutable a su tesis en el art. 60 BVerwVerfG: «Cuando con posterioridad a la celebración del convenio se hubieran modificado relevantemente las condiciones determinantes de la fijación de su contenido, de tal forma que no pueda exigirse a la contraparte el cumplimiento de lo convenido, la parte contratante puede exigir la adaptación del contenido del convenio a las nuevas condiciones, y cuando no sea posible una adaptación o sea inexigible a una de las partes, puede rescindir el convenio. La autoridad también puede rescindir el convenio para evitar o eliminar graves perjuicios al bien común». En España, ha admitido la aplicación del «ius variandi» respecto a los convenios de colaboración entre la Administración y los ciudadanos BASSOLS COMA, M., «Consideraciones sobre los convenios...», cit., pp. 103 y ss.

<sup>663</sup> IMBODEN, M., *Der verwaltungsrechtliche...*, cit., p. 107; ECKERT, L., «Leistungsstörungen in verwaltungsrechtlichen Schuldverhältnissen», *DVBl*, 1962, p. 17; BEINHARDT, G., «Der öffentlich-rechtliche Vertrag...», cit., p. 258; KOTTKE, J., *System des...*, cit., p. 128; REDEKER, K., «Die Regelung...», cit., p. 542; PIEPER, «Zulässigkeit und Funktion...», cit., p. 17; BISEK, N.-Z., *Der öffentlich-rechtliche Vertrag...*, cit., p. 152; SCHRÖDER, J., *Der Prozessvergleich...*, cit., p. 172; BOSSE, W., *Der subordinationsrechtliche...*, cit., p. 86; SCHIMPF, C., *Der verwaltungsrechtliche...*, cit., pp. 303 y ss.; LITBARSKI, S., *Der Wegfall der Geschäftsgrundlage im öffentlichen Recht*, Peter Lang, Frankfurt A. M., 1982, pp. 21 y ss.; MEYER, H., y BORGS-MACIEJEWSKI, H., *Verwaltungsverfahrensgesetz...*, cit., p. 564; RÖSSLER, G., «Tatsächliche Verständigung...», cit., p. 1075; STELKENS, P., y otros, *Verwaltungsverfahrensgesetz...*, cit., Comentario al par. 60, nm. 7.

<sup>664</sup> Así lo prevé en el Derecho norteamericano, la Rev. Rul. 56-322, 1956-2 CB 963; y en Derecho alemán, véase BUCHNER, V., *Die Bestandskraft...*, cit., p. 125.

Si se aprecia la desaparición de la base del negocio se modificará el contrato con efectos «ex nunc», esto es, se despliega desde el momento en que surge la circunstancia relevante. En consonancia con este criterio, el art. 5.8 RIS dispone que el sujeto pasivo debe instar la modificación del plan de amortización «dentro de los tres primeros meses del período impositivo en el cual deba surtir efecto dicha modificación».

Cuando la transacción está sujeta a una condición de eficacia adicional - como es la aprobación por el Consejo de Ministros (art. 39 LGP)-, las modificaciones que se produzcan con anterioridad al cumplimiento de este requisito, pero con posterioridad a la celebración de la transacción, también pueden dar lugar a la aplicación del principio de desaparición de la base negocial, puesto que desde el momento mismo de la celebración ni la Administración ni el obligado tributario pueden revocar libremente de forma unilateral el contrato <sup>665</sup>.

Por su parte, las situaciones producidas con anterioridad a la celebración de la transacción resultan indiferentes con posterioridad a este momento. En efecto, si los contrayentes no las tuvieron en cuenta en el instante de la configuración del negocio, no podrán alegarlas posteriormente como justificadoras de una alteración de su contenido por modificación de una situación que ya existía cuando los contratantes llevaron a cabo su pacto.

Por otro lado, las circunstancias que justifican la aplicación del principio de desaparición de la base negocial pueden ser tanto fácticas como jurídicas. En este sentido, una modificación en la legislación aplicable o en la jurisprudencia relativa al objeto de la transacción puede provocar la reclamación por parte de la Administración o del particular de la variación —e, incluso, rescisión— del contrato <sup>666</sup>. Así ocurre en el caso de las actuaciones unilaterales por vía de consultas, en relación a las cuales el ordenamiento jurídico español recoge la cláusula «rebus sic stantibus» y «legibus sic stantibus» en el art. 107.4 LGT: «Salvo en el supuesto de que se modifique la legislación o que exista una jurisprudencia aplicable al caso, la Administración tributaria estará obligada a aplicar al consultante los criterios expresados en la contestación (...)» <sup>667</sup>. Y parece lógico que lo mismo ocurra en el ámbito contractual. Sin embargo, hay que admitir que el art. 16.6 LIS, al regular los acuerdos previos sobre precios de transferencia, sólo prevé la modificación por variación de las circunstancias económicas, y, en el mismo sentido, el RIS, que desarrolla la cláusula de aquel precepto, también reduce la posibilidad de modificar el acuerdo a la alteración en la situación económica (art. 28).

<sup>665</sup> MEYER, H. y BORGS-MACIEJEWSKI, H., *Verwaltungsverfahrensgesetz...*, cit., p. 563.

<sup>666</sup> En este sentido, MEYER, H. y BORGS-MACIEJEWSKI, H., *Verwaltungsverfahrensgesetz...*, cit., p. 562.

<sup>667</sup> Sobre este tema, véase ZORNOZA PÉREZ, J. J., *Las consultas a la Administración...*, cit., pp. 1402 y ss.



Como expone LARENZ<sup>668</sup>, la base del negocio tiene dos vertientes: una subjetiva, que consiste «en la representación mental existente al concluir el negocio que ha influido grandemente en la formación de los motivos», y una vertiente objetiva, que es «el conjunto de circunstancias cuya existencia o persistencia presupone debidamente el contrato —sépanlo o no los contratantes— ya que, de no ser, no se lograría el fin del contrato, el propósito de las partes contratantes y la subsistencia del contrato no tendría “sentido, fin u objeto”».

En Derecho público, la apreciación de esta máxima no depende, sin embargo, de las representaciones que tengan los contratantes, sino sólo de que se modifique «el conjunto de circunstancias y estado general de las cosas cuya existencia o subsistencia es objetivamente necesaria para que el contrato, según el significado de las intenciones de ambos contratantes, pueda subsistir como regulación dotada de sentido»<sup>669</sup>. Esta modificación puede producirse de dos maneras: en primer lugar, que destruya la relación de equivalencia entre las prestaciones de la Administración y el particular; o, en segundo lugar, que imposibilite la consecución del fin del contrato. En cualquier caso, la alteración de la situación fáctica o jurídica ha de ser sustancial, no bastando los meros motivos.

### 1. Destrucción de la relación de equivalencia

Respecto al primer supuesto, LARENZ<sup>670</sup> manifiesta que «un contrato “bilateral” presupone siempre que cada uno obtenga por su prestación un equivalente (...)». Si esto pertenece a la “esencia” del contrato bilateral en sí, constituyendo su peculiaridad específica y, por tanto, su “naturaleza” jurídica, un contrato celebrado como “bilateral” pierde su sentido y carácter originarios cuando, a consecuencia de una transformación de las circunstancias, la relación de equivalencia se modifica tanto, que ya no puede hablarse de “contraprestación”, de un equivalente que pueda considerarse como tal. En semejante supuesto ha de afirmarse que la “base” de todo el contrato ha desaparecido».

En nuestra opinión, dentro de este supuesto podría encajarse una alteración en la determinación de precios de transferencia de forma concordada, si posteriormente algún factor con incidencia esencial en la cuantificación de estos elementos se modifica (suben o bajan los márgenes o costes de beneficios del sector de forma remaltable e impredecible), de manera que el particular o la Administración queden en una situación de absoluta falta de equivalencia respecto a la contraparte. Así lo ha recogido el art. 16.6.4.<sup>9</sup> párr. LIS: «En el supues-

to de variación significativa de las circunstancias económicas existentes en el momento de la aprobación de la propuesta, la misma podrá ser modificada para adecuarla a las nuevas circunstancias económicas»<sup>671</sup>. Desde este punto de vista, se produce una modificación significativa de las circunstancias que altera la relación entre las partes cuando la autoridad fiscal y una empresa fijan un precio de transferencia de forma concordada a efectos de la tributación de una determinada operación entre empresas vinculadas, pero cuando tal operación mercantil se realiza, la situación económica ha experimentado un retroceso tal que el valor pactado ya no se corresponde con el valor de mercado. En tal caso no se puede exigir al sujeto pasivo que se considere vinculado a un valor que se muestra tan alejado de la realidad, lo que además infringiría el principio de capacidad económica.

### 2. Imposibilidad de conseguir la finalidad del contrato: prevención de graves perjuicios al bien común

La finalidad o causa del contrato de Derecho público es, en todo caso, la consecución del interés público, por lo que cuando éste sea puesto en peligro puede modificarse o rescindirse el negocio jurídico. Lógicamente, la Hacienda Pública, como exclusiva garante de dicho bien común, es la única competente para alegar esta causa de alteración.

El art. 102 LCAP establece que «una vez perfeccionado el contrato, el órgano de contratación sólo podrá introducir modificaciones por razón del interés público en los elementos que lo integran, siempre que sean debidas a necesidades nuevas o causas imprevistas, justificándolo debidamente en el expediente». Este precepto es aplicable a los contratos de Derecho público, debido a la cláusula de subsidiariedad del art. 3.2 de la misma Ley.

Aunque el artículo citado sólo prevea la potestad de modificación del contrato, el art. 150.e LCAP dispone la posibilidad de rescindirlo cuando tal alteración sea excesivamente gravosa para el contratista o para la Administración.

Por su parte, tanto la Ley alemana de procedimiento administrativo (parágrafo 60.1) como la Ley italiana de 7 de agosto de 1990 (art. 11.4) contemplan

<sup>671</sup> Piénsese, por ejemplo, que el obligado tributario y la Hacienda Pública fijan un precio de transferencia en 100, teniendo en cuenta la situación que el producto en cuestión ocupa en el mercado, así como las posibles alteraciones de dicha situación, las condiciones fiscales, etc. La posterior variación de los precios en el mercado de forma imprevisible o un cambio inesperado en la situación patrimonial de la sociedad pueden dar lugar a que, en caso de mantenimiento del precio pactado, el sujeto deba tributar por una cantidad muy superior o inferior a la que le correspondería aplicando el criterio general de los precios de mercado.

<sup>668</sup> LARENZ, K., *Base del negocio...*, cit., p. 37.

<sup>669</sup> LARENZ, K., *Base del negocio...*, cit., pp. 225, 130 y ss. Véase también, SCHRÖDER, J., *Der Prozessvergleich...*, cit., pp. 81 y 171; BOSSE, W., *Der subordinationsrechtliche...*, cit., p. 8; MEYER, H., y BORGS-MACIEJEWSKI, H., *Verwaltungsverfahrensgesetz...*, cit., p. 563.

<sup>670</sup> LARENZ, K., *Base del negocio...*, cit., p. 131.

expresamente la posibilidad de que la autoridad fiscal rescinda unilateralmente el contrato de Derecho público cuando el interés público así lo exija<sup>672</sup>. Sin embargo, en opinión de la mayoría de los autores, la necesidad de proteger el bien común no tiene por qué llevar necesariamente a una eliminación del contrato, sino que habrá que realizar una adaptación de su contenido cuando sea posible<sup>673</sup>.

A diferencia del anterior epígrafe, ya no se reclama una modificación en la relación contractual. No se trata aquí de una concordancia entre la voluntad de las partes y la relación contractual, sino de una concordancia entre el contrato y el bien común.

Es cierto que la atribución a la Administración de una potestad de modificar o rescindir la transacción unilateralmente puede resultar discutible debido a la igualdad de posiciones entre las partes, que parece excluir que una de ellas goce de tales prerrogativas sobre la otra. Sin embargo, no hay que olvidar que, en realidad, en los contratos de Derecho público no se produce dicha equiparación en lo que respecta a los intereses que cada interviniente representa, en el sentido de que mientras el obligado tributario defiende su interés particular, la Administración es la titular del interés público, a cuya protección ha de dirigir toda su actuación (art. 103 CE)<sup>674</sup>.

Por ello, el ordenamiento jurídico concede a la Hacienda Pública potestades o prerrogativas para que proteja de la manera más eficaz posible el bien común, incluso en los supuestos en que no actúa unilateralmente, sino de manera concordada (STS 18-5-1981), en concreto, la posibilidad de modificar y rescindir el contrato administrativo<sup>675</sup>. A esta conclusión llega ZORNOZA PÉREZ<sup>676</sup> en

<sup>672</sup> BASSANI, C., Comentario al art. 11, en ITALIA, V. y BASSANI, M., coord., *Procedimiento administrativo...*, cit., p. 253; PETRILLO, A. M., «Gli accordi amministrativi...», cit., p. 1618. En Alemania, MENDER, C.-F., «Höchststrichterliche Rechtsprechung zum Verwaltungsrecht», *VerwArch*, 52, 1961, p. 210; BEINHARDT, G., «Der öffentlich-rechtliche Vertrag...», cit., p. 159; PIEPER, «Zulässigkeit und Funktion...», cit., p. 18; SONTHEIMER, J., *Der verwaltungsrechtliche...*, cit., p. 205.

<sup>673</sup> KOPP, F., «Dieci anni di legislazione sul procedimento amministrativo. Aspettative e realtà. Un bilancio», *Problemi di Amministrazione Pubblica*, n.º 2, 1989, pp. 179 y ss. (citado por DELGADO PIQUERAS, F., *La terminación...*, cit., p. 55, nota 63); REDEKER, K., «Die Regelung...», cit., p. 547; SONTHEIMER, J., *Der verwaltungsrechtliche...*, cit., p. 205; PALANT, *Bürgerliches Gesetzbuch*, 53.ª ed., C.H.Beck'sche Verlagsbuchhandlung, Munich, 1994, Comentario al par. 242.

<sup>674</sup> En este sentido se pronuncia GIANNIANI, M. S., *El poder...*, cit., pp. 150 y 151.

<sup>675</sup> GARCÍA DE ENTERRÍA, E., y FERNÁNDEZ, T.-R., *Curso...*, cit., II, p. 709; PAREJO ALFONSO, L., *Eficacia...*, cit., p. 212. Fuera de nuestro país, BISEK, N.-Z., *Der öffentlich-rechtliche Vertrag...*, cit., p. 156; SCHIMPF, C., *Der verwaltungsrechtliche...*, cit., p. 307.

Como explica la STS 22-2-1982, en relación a los contratos administrativos, «la primacía del fin del contrato respecto de su objeto y su inextingible conexión con el giro o tráfico de la Administración contratante definen la teleología de las prerrogativas administrativas en la contratación».

<sup>676</sup> ZORNOZA PÉREZ, J. J., «Significado y funciones...», cit., p. 223.

relación a las contestaciones vinculantes a consultas, respecto de las cuales «la vinculación administrativa (...) no supone, bajo ningún concepto, la inalterabilidad de los mismos, sino únicamente la garantía de que no van a ser modificados de forma injustificada (...). La vinculación de la Administración a los criterios reflejados en las contestaciones a consultas no tiene, pues, importa subrayarlo, carácter absoluto, ni supone la inmovilización de las situaciones subjetivas».

La procedencia de establecer una cláusula específica en relación a la lesión del interés público es un tema controvertido en la doctrina. Así, en opinión de algún autor<sup>677</sup> la previsión del surgimiento de graves perjuicios al bien común como cláusula justificativa de alteraciones en el contrato o, incluso, su rescisión, es innecesaria. Esta tesis se basa en el argumento de que tal perjuicio viene en todo caso provocado por una modificación en las condiciones de la transacción de forma que su continuación no resulta razonable para la Administración, por lo que la modificación o anulación del negocio podría conseguirse mediante la mera apelación a la desaparición de la base negocial.

En contra de este razonamiento se manifiesta BISEK<sup>678</sup>. A su parecer, ambas previsiones hacen referencia a dos aplicaciones distintas de la supresión de la base del negocio, por lo que la existencia de la referente al perjuicio al bien común tiene pleno sentido. Por un lado, tal principio tiene una vertiente subjetiva, encaminada a corregir la voluntad de las partes que se ha visto superada por las circunstancias y que corresponde a la teoría civilista de la supresión de la base negocial. Junto a ello, en Derecho público coexiste un segundo aspecto de la cláusula, «la base administrativa»<sup>679</sup>, aplicable cuando lo que se ha alterado ha sido el interés público. La Administración está compelida a salvaguardar en todo momento el interés común, incluso en las relaciones contractuales en las que ella sea parte. Como señala BISEK la supresión de la base administrativa no puede equipararse con la del fundamento negocial pues aquella no tiene como soporte el principio de buena fe, sino la máxima de que «el interés individual - aquí el interés del ciudadano en la continuidad del contrato - ha de ceder ante el preponderante interés general».

Asimismo, BISEK<sup>680</sup> expone otra diferencia entre ambos aspectos de la desaparición de la base negocial, que hace referencia a sus consecuencias jurídicas. Mientras que la modificación o rescisión de la transacción por alteración en las circunstancias no da lugar a la obligación de indemnizar, pues las dos partes contratantes ostentan el mismo riesgo, si aquellos efectos se producen por razones de interés común la Administración debe indemnizar al ciudadano, pues éste se encuentra en una posición especial de perjuicio.

<sup>677</sup> REDEKER, K., y otros, *Verwaltungsgerichtsordnung...*, cit.

<sup>678</sup> BISEK, N.-Z., *Der öffentlich-rechtliche...*, cit., pp. 153 y ss.

<sup>679</sup> Según expresión de BISEK, N.-Z., *Der öffentlich-rechtliche...*, cit., p. 155: «Verwaltungsgrundlage».

<sup>680</sup> BISEK, N.-Z., *Der öffentlich-rechtliche...*, cit., p. 156. En el mismo sentido, BEINHARDT, G., «Der öffentlich-rechtliche...», cit., p. 259; SONTHEIMER, J., *Der verwaltungsrechtliche...*, cit., p. 205.

Otro matiz apreciable en relación a la modificación del contrato por alteración en las circunstancias determinantes resulta de la indiferencia que respecto a aquél tiene el factor temporal de las situaciones, es decir, dichas circunstancias pueden incidir tanto si se han producido antes como después de la celebración de la transacción<sup>681</sup>.

La propia LCAP dispone que la modificación y resolución de los contratos por razones de interés público ha de realizarse «dentro de los límites y con sujeción a los requisitos y efectos señalados en la presente Ley» (art. 60.1). Como consecuencia de la concurrencia, junto a la salvaguardia del interés público, del principio «lex inter partes» tal prerrogativa de la Administración ha de entenderse tasada «y su interpretación recibir un tratamiento marcadamente restrictivo, ya que, de no ser así, se infringiría uno de los principios básicos de nuestro ordenamiento jurídico, cual es el recogido por el art. 1256 Cc, relativo a que el cumplimiento de los contratos no pueden quedar al arbitrio de una de las partes» (SsTS 30-4-1977 y 30-3-1978).

En este sentido, la mera modificación posterior de las ventajas, los inconvenientes de la transacción efectuada o el cambio de interpretación sobre la oportunidad de dicho negocio no justifica el ejercicio de esta potestad que, al ser unilateral, representa una excepción al sistema jurídico contractual en el cual ambas partes deben tener las mismas posibilidades de extinguir su relación<sup>682</sup>. En consecuencia, sólo en supuestos verdaderamente excepcionales podrá apreciarse la existencia de un bien común para cuya protección se justifique la modificación o rescisión de un contrato de Derecho público. En todo caso, el acontecimiento que desencadena esta posibilidad ha de ser imprevisible y, en ningún caso, provocado por la propia Hacienda Pública.

Como explicábamos anteriormente, la aparición de nuevas circunstancias que lesionen el interés público no provoca de forma directa la rescisión del contrato. La Administración y el obligado tributario pueden ponderar la posibilidad de conservar la transacción, adecuándola a las nuevas circunstancias fácticas o jurídicas. Por otra parte, aquélla no podrá imponer al particular la conservación del negocio en todo caso. En este punto sería conveniente seguir los criterios que la LCAP establece respecto a los contratos administrativos, en el sentido de que el acuerdo de modificación sólo sería obligatorio para el particular cuando, cualquiera que sea este importe, la modificación no represente una alteración sustancial de la prestación inicialmente pactada o cuando el importe de las variaciones no suponga un aumento o disminución del 20 % de la cuota tributaria inicial-

mente pactada<sup>683</sup>. En otro caso, si dicho porcentaje se altera de forma sustancial<sup>684</sup> el obligado tributario podrá solicitar la rescisión del contrato, aunque ello no es obligatorio ya que el ciudadano puede no desear la eliminación de la transacción, aceptando su vigencia con las modificaciones realizadas.

Por último, hay que destacar una nota que tiene validez respecto a todos los supuestos de aplicación de la supresión de la base negocial (con independencia del motivo que la provoca), y que consiste en la necesidad de conocer con precisión cómo era la situación originaria para poder determinar si ha sufrido o no alguna modificación, ya que el presupuesto de la eliminación de la base del negocio es la alteración de determinadas circunstancias existentes en el momento en que se celebró el contrato. Para ello será imprescindible que, aparte de la plasmación de la transacción por escrito, en la formalización de este contrato se realice una descripción del supuesto de hecho a que se refiere<sup>685</sup>. Cuando se trate de una transacción llevada a cabo dentro del procedimiento de liquidación, la cumplimentación de este requisito vendrá dada por la inclusión de la propuesta de celebración del negocio dentro del acta de inspección (art. 49.d RGIT).

En cuanto al procedimiento, el RIS ya lo ha regulado en relación a los acuerdos previos sobre precios de transferencia (art. 28). Siguiendo esta norma, se atribuye la iniciativa tanto a la Administración como al contribuyente. Si ha sido aquélla la que ha incitado el procedimiento, el sujeto pasivo debe ser oído antes de que se dicte resolución. Con carácter expreso, el art. 28.5 establece que la aprobación de la propuesta de modificación tendrá efectos vinculantes para ambas partes en relación a las operaciones que se realicen con posterioridad a dicha aprobación. Por su parte, la revocación de la resolución por la cual fue aprobada la propuesta de valoración determina la extinción de la eficacia vinculante respecto de las operaciones que se realicen con posterioridad a dicha revocación. En este último caso, las operaciones efectuadas entre las partes vinculadas se valorarán de acuerdo con lo previsto en el art. 16 LIS (art. 28.6).

<sup>681</sup> SCHIMPF, C., *Der verwaltungsrechtliche...*, cit., p. 303.

<sup>682</sup> ECKERT, L., *Leistungsstörungen...*, cit., p. 17; REDEKER, K., «Die Regelung...», cit., p. 547; FIEDLER, W., «Zum Wirkungsbereich...», cit., p. 145; ULE, C.H., y LAUBINGER, H.-W., *Verwaltungsverfahrenrecht...*, cit., p. 305; BÜCHNER, V., *Die Bestandskraft...*, cit., p. 129; SONTHEIMER, J., *Der verwaltungsrechtliche...*, cit., p. 205.

<sup>683</sup> El art. 150.e LCAP dispone que es causa de resolución del contrato de obras «las modificaciones en el presupuesto, aunque fuesen sucesivas, que impliquen, aislada o conjuntamente, alteraciones del precio del contrato en el momento de aprobar la respectiva modificación, en más o en menos, en cuantía superior al 20 por 100 del importe de aquél o representen una alteración sustancial del proyecto inicial».

<sup>684</sup> Por alteración sustancial la LCAP entiende «la modificación de los fines y características básicas del proyecto inicial» (art. 151.1).

<sup>685</sup> En este sentido, en relación a las contestaciones a consultas, ZORNOZA PÉREZ, J. J., *Las consultas a la Administración...*, cit., p. 1397.

## F) IMPUGNACIÓN

### 1. Objeto de impugnación

En este campo es importante diferenciar las transacciones según se celebren dentro de algún procedimiento de gestión o fuera de él.

En el primer supuesto el contrato será incluido en un acto administrativo posterior, como por ejemplo en el acto de liquidación al finalizar el procedimiento de liquidación. El objeto de impugnación será el propio acto, aplicando el art. 38.1.a) RPREA.

Sin embargo, si la transacción se celebra fuera de un procedimiento —lo que sucederá normalmente con anterioridad a que se realice el presupuesto de hecho de la obligación tributaria— se plantea el problema de la ausencia de un acto administrativo que recurrir. Ante esta situación, el ordenamiento jurídico adopta dos posturas. Por una parte, en unos supuestos obliga a esperar a que la Hacienda Pública dicte el acto de liquidación para poder recurrir, como en los acuerdos previos sobre precios de transferencia respecto de los que se rechaza la posibilidad de impugnar la resolución que apruebe o deniegue la propuesta de valoración del precio de transferencia (art. 23 RIS); en otros casos, considera objeto de impugnación a la resolución administrativa que recoge la transacción (art. 5.10 Proyecto de RIS, en relación a los planes de amortización).

La exigencia de esperar a que se dicte el acto de liquidación nos parece dudosa, por la injusticia que provoca para el sujeto pasivo que tiene que esperar a que se emita un eventual acto de liquidación para poder recurrir una actuación administrativa en la que concurre un vicio de nulidad o anulabilidad y que, sin embargo, está obligado a respetar.

En este mismo sentido podría alegarse la aplicación analógica del art. 107.7 LGT para el supuesto genérico de transacciones que se celebren con anterioridad a la realización del hecho imponible, debiendo esperar a que la Administración dicte un acto unilateral de acuerdo con los criterios manifestados en el acuerdo. Sin embargo, no hay que olvidar que este precepto está dirigido a un caso en que sólo nace una vinculación respecto de la Administración; pero si admitimos la existencia de una transacción, habrá que tener en cuenta que el ciudadano también se encuentra obligado a cumplir sus obligaciones fiscales según lo acordado, por lo que sería injusto que tributara de acuerdo con un pacto que él considera ilícito y hacerle esperar a que la autoridad tributaria dicte un acto que en la mayor parte de los supuestos nunca se producirá.

Una vez clarificados ambos supuestos, los analizaremos por separado.

Por lo que respecta a las transacciones que se insertan en el procedimiento de liquidación, es necesario, a su vez, diferenciar dos momentos:

1. Desde la formalización de la transacción hasta que es dictado el acto de liquidación, el órgano encargado de emitir este acto administrativo es com-

petente para apreciar la concurrencia de una causa de invalidez de la transacción.

Así, por ejemplo, en el procedimiento de liquidación como consecuencia de actuaciones inspectoras, la transacción no se perfecciona hasta que el inspector-jefe no emite su consentimiento, estando obligado además a examinar la licitud del contrato que le propone el actuuario. Si aprecia la concurrencia de una causa de invalidez no celebrará el negocio jurídico.

En consecuencia, en este plano procedimental sólo le corresponde a la Administración -a través del órgano competente- el enjuiciamiento de la licitud de las actuaciones preparatorias de las transacciones. El particular que participó en dicha negociación no podrá incitar a la Hacienda Pública a llevar a cabo ese examen, debiendo esperar a que se emita el acto de liquidación para poder impugnar la transacción (art. 107.2 LRJAPyPAC).

2. Tras la emisión del acto de liquidación que recoge la transacción. Lo que formalmente se impugna es aquella forma de exteriorización<sup>686</sup>, aunque el motivo puede ser cualquier acto de trámite<sup>687</sup>.

Por lo tanto, las causas alegables serán las propias de las transacciones, que han sido analizadas en un apartado anterior. Esto significa que la licitud de dicho negocio jurídico ha de ser examinada de forma aislada a su inserción en un acto administrativo. La circunstancia de que se recoja en el acto de liquidación afecta a sus mecanismos de impugnación, pero no al enjuiciamiento de su ilicitud. Si la transacción es declarada inválida, el acto de liquidación será inválido.

Por otro lado, si lo que se desea impugnar es una transacción que no está integrada en ningún procedimiento, el ordenamiento jurídico mantiene, como hemos explicado, dos posturas. La primera, que consiste en obligar al ciudadano a esperar a que la Administración dicte el acto de liquidación (acuerdos previos sobre precios de transferencia), no tiene lógica. Pero la otra solución (la posibilidad de impugnar la resolución administrativa que aprueba la transacción; como, por ejemplo, los planes de amortización) tampoco es muy convincente, pues no puede intentarse salvar el problema estableciendo el procedimiento de tal forma que parezca que se reduce a la presentación de una propuesta por parte del ciudadano y a su aprobación por el órgano competente. En nuestra opinión, la medida correcta sería permitir la impugnación directa y autónoma de la transacción.

### 2. Mecanismos de impugnación

Tanto si la transacción se encuentra incardinada en el acto de liquidación, como si ha sido celebrada fuera de un procedimiento, los mecanismos de recla-

<sup>686</sup> GIANNINI, M. S., *Diritto amministrativo...*, cit., p. 152.

<sup>687</sup> ARRIETA MARTÍNEZ DE PISÓN, J., *Las actas...*, cit., p. 347.

mación serán los que corresponden al acto unilateral, aunque teniendo en cuenta las limitaciones derivadas del principio que prohíbe ir contra los propios actos <sup>688</sup>, tal y como establece el art. 65 LCAP.

En consecuencia, podrán ser utilizados en cada caso los recursos de nulidad (art. 153 LGT) y de anulación y revisión de oficio (art. 154 LGT) <sup>689</sup>, el procedimiento de rectificación de errores materiales (art. 156 LGT), la declaración de lesividad (art. 159 LGT), así como el recurso de reposición (art. 160 LGT) y la reclamación económico-administrativa (Real Decreto 391/1996, de 1 de marzo).

Por lo que respecta al control judicial, el orden jurisdiccional competente será el contencioso-administrativo, como consecuencia del hecho de que los contratos públicos versan sobre relaciones jurídico-públicas y están dirigidos a la satisfacción del interés público <sup>690</sup>.

### 3. Causas de la impugnación

Es necesario reiterar que mientras que los mecanismos de impugnación son los propios de los actos unilaterales, las causas deben fundamentarse en las de los contratos.

Como hemos expuesto, no puede recurrirse la transacción con la intención de replantear su contenido. Es decir, la impugnación, tanto en el procedimiento administrativo como ante la jurisdicción, debe limitarse a los supuestos de concurrencia de una causa de invalidez propia de este tipo de negocios jurídicos. En

<sup>688</sup> GONZÁLEZ PÉREZ, J., y GONZÁLEZ SALINAS, P., *Procedimiento administrativo local*, T. I, 2.ª ed., El consultor de los Ayuntamientos y de los Juzgados, Madrid, 1993, p. 904; GONZÁLEZ PÉREZ, J., y GONZÁLEZ NAVARRO, F., *Régimen jurídico de la Administración...*, cit., p. 970; PAREJO ALFONSO, L., *Eficacia...*, cit., pp. 179, 207 y ss.

<sup>689</sup> Hay que destacar que mientras el art. 154 LGT permite la revisión de oficio de los actos que infrinjan «manifiestamente» la ley, la LRJAPyPAC prevé dicha posibilidad de revisión para los actos que infrinjan «gravemente» el ordenamiento jurídico (art.103). Como explica ZABALA R. FORNO, A., «La Ley de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas del Procedimiento Administrativo Común: Primera aproximación», *Tribuna fiscal*, 1993, n.º 29, p. 58, «la infracción grave, manifiesta o no, será la producida por vulneración de normas que, sin llevar a causar nulidad radical (...) implique lesión sustancial o esencial, ateniéndose a la gravedad de los efectos del acto sobre los intereses públicos o sobre los derechos de los ciudadanos. Probablemente caben en ella los casos de abuso o desviación de poder y, en general, aquellos incursos en la fórmula general de nulidad del art. 6 del Código civil».

<sup>690</sup> Entre muchos, CORDÓN EZQUERRO, T., «Los acuerdos...», cit. (I), p. 11; DELGADO PIQUERAS, F., *La terminación...*, cit., pp. 173 y 212. La satisfacción del interés público es el criterio empleado por el TS al interpretar el art. 3.a LJCA; SÁNCHEZ MORÓN, M., *La terminación convencional...*, cit., p. 85; SERRANO ANTÓN, F., *La terminación...*, cit., p. 88. En Italia, la Ley 241/1990, de 7 de agosto, declara expresamente la competencia exclusiva del juez administrativo respecto a las controversias en materia de preparación, conclusión y ejecución de los acuerdos procedimentales (art.11.5).

pocas palabras, sólo podrá impugnarse la transacción cuando sea contraria al ordenamiento jurídico <sup>691</sup>.

Ante la pretensión de una de las partes de la transacción de impugnar su contenido, la otra podrá esgrimir la «exceptio litis per transactionem finitae» (art. 1464.9 LEC), pues de otro modo se estaría impidiendo la realización de la finalidad de la transacción, la eliminación de la controversia.

En efecto, el órgano jurisdiccional no puede revisar la regulación pactada en la transacción, sino sólo si se cumplen los presupuestos de licitud de ésta. Si la transacción es lícita, el Tribunal debe basar su decisión en ella <sup>692</sup>.

### 4. La impugnación de actos de liquidación basados en transacciones ineficaces

El obligado tributario no impugna la transacción, sino su aplicación, debido a la ausencia de cumplimiento de los requisitos de eficacia, como es el caso del Decreto del Consejo de Ministros.

### 5. La impugnación de actos administrativos que desconocen la transacción

Las partes no sólo pueden acudir ante el juez para impugnar la transacción, sino también con la finalidad de exigir el cumplimiento de lo pactado por el otro contratante.

El incumplimiento por parte de la Hacienda Pública de la transacción puede consistir en la emisión de un acto de liquidación que no se corresponde con el contenido de la transacción (tasación pericial contradictoria) o en la modificación de la autoliquidación que realizó el obligado tributario basándose en un acuerdo previo (acuerdo previo sobre precios de transferencia). Ante el recurso del ciudadano, el Tribunal contencioso-administrativo hará respetar el negocio jurídico, fijando la obligación tributaria en la cuantía resultante de la regulación concertada, siempre que ésta sea eficaz.

<sup>691</sup> En EE.UU. se afirma la vinculación de las partes al «closing agreement» y, en consecuencia, se rechaza la posibilidad de impugnarlo por otras causas que no sean el fraude o dolo. Véase, SALTZMAN, M.I., *IRS...*, cit., p. 9-57.

<sup>692</sup> KRAUSHAAR, R., Bindung der Finanzverwaltung an Vereinbarungen über Sachverhaltsbeurteilungen in Rahmen einer steuerlichen Aussenprüfung, en *Steuerberaterkongressreport...*, cit., p. 156; WEDELSTÄDT, A., «Tatsächliche...», cit., p. 517. SONTHEIMER, J., *Der verwaltungsrechtliche...*, cit., pp. 26 y 27; REDEKER, K., y otros, *Verwaltungsgerichtsordnung...*, cit., p. 549. Sentencia del FG de Hamburgo de 4-12-1991 (EFG, 1992, p. 381).

La exigencia de cumplimiento es el único remedio que posee el particular que desea ver realizada su pretensión. La posibilidad, existente en el Derecho contractual, de que la parte afectada por el incumplimiento de la otra solicite al juez la rescisión del negocio jurídico es rechazada por la mayoría de la doctrina cuando este negocio es una transacción<sup>693</sup>. Esta postura se basa en la equiparación establecida por el art. 1816 entre transacción y Sentencia, que provoca la imposibilidad de que la cuestión controvertida vuelva a plantearse. De otro modo se vería infringida la propia causa de la transacción.

## VI. LA INTERPRETACIÓN

Como consecuencia de la conservación por parte de la Administración de las prerrogativas necesarias para adecuar su actuación a la causa establecida por el ordenamiento jurídico —el interés público—, ha de afirmarse la posibilidad de que la Hacienda Pública interprete unilateralmente la transacción llevada a cabo, tal y como establece el art. 60 LCAP respecto a los contratos administrativos.

Sin embargo, y como explica PAREJO ALFONSO<sup>694</sup>, esta prerrogativa ha de modularse debido a la naturaleza contractual de los contratos de Derecho público. Esta modulación se concreta en la exigencia de que la Administración realice la interpretación en trámite contradictorio.

Los criterios a los que la Hacienda Pública debe sujetarse en la interpretación de las transacciones tributarias son los generales, establecidos en los arts. 1281 y ss Cc, puesto que no se contienen reglas interpretativas de los contratos en el ordenamiento jurídico-público. En consecuencia, la interpretación se atenderá siempre al principio de buena fe.

A través de la interpretación puede concluirse en un supuesto determinado que, lo que en apariencia era un acto unilateral, en realidad tiene naturaleza contractual. Para ello sólo pueden tenerse en cuenta las voluntades de los funcionarios que hayan tratado directamente con el particular, siendo irrelevante la intención de otras autoridades que no hayan participado en las conversaciones<sup>695</sup>.

<sup>693</sup> GULLÓN BALLESTEROS, A., La Transacción, en *Tratado...*, cit., p. 154; OGAYAR Y AYLLON, T., Comentario a los arts. 1809 a 1821 del Código civil, en ALBADADEJO, M., dir., *Comentarios...*, cit., pp. 64 y ss. Por el contrario, la jurisprudencia se ha mostrado favorable a la admisión de la rescisión de la transacción por incumplimiento, SsTS. 26-4-1963; 29-9-1930; 15-6-1957, entre otras, así como parte de la doctrina, LASARTE ÁLVAREZ, C., *Principios...*, cit., T. III, p. 374. La negación de la posibilidad de rescisión por incumplimiento de los convenios tributarios es defendida incluso por los autores que niegan una equiparación entre dicho negocio jurídico y la transacción civil, como PUGLIESE, M., *Instituciones...*, cit., p. 296.

<sup>694</sup> PAREJO ALFONSO, L., *Eficacia...*, cit., p. 212.

<sup>695</sup> KOTTKE, J., *System...*, cit., p. 64.

## VII. EFICACIA DE LA TRANSACCIÓN EN UN PROCEDIMIENTO SANCIONADOR O EN UN PROCESO PENAL

### A) LA APRECIACIÓN DE COMPORTAMIENTOS CONSTITUTIVOS DE FALTAS O DELITOS

La posibilidad de sancionar a un sujeto tomando como base para apreciar la irregularidad de su comportamiento la diferencia entre la cuota que efectivamente satisfizo y la resultante de la transacción constituye un tema muy polémico.

En primer lugar, en la mayoría de estos supuestos no concurre culpabilidad por parte del obligado tributario. Si la Hacienda Pública rechaza la fijación realizada por el particular de una determinada cuestión fáctica o jurídica, pero recurre a la celebración de un convenio para realizar esa fijación porque considera que existe una incertidumbre objetiva, será difícil que pueda apreciarse culpabilidad por parte del ciudadano. Imaginemos, por ejemplo, que el obligado tributario se deduce en su autoliquidación correspondiente al IRPF unas compras que él considera necesarias para el desarrollo de su actividad profesional. Sin embargo, el sujeto no puede justificar la totalidad de ellas con factura, aunque sí mediante otros medios de prueba; y respecto de los gastos que tiene factura ésta es incorrecta pues no se encuentra especificado el domicilio social del establecimiento donde se produjeron. La Administración inicia el procedimiento de comprobación e investigación, en el curso del cual detecta la posible irregularidad del comportamiento anteriormente descrito, ya que el art. 8.1 R.Dereceto 2402/1985 exige la existencia de factura completa para justificar los gastos necesarios. Pero, ante la defensa por parte de autorizada doctrina<sup>696</sup> de la posibilidad de entender cumplimentado el requisito de la justificación cuando existen otros medios de prueba fehacientes, el inspector constata la existencia de una incertidumbre objetiva. Ante ello, y apreciando discrecionalmente la conveniencia de establecer un criterio de forma concordada con el sujeto pasivo, decide transigir sobre la cuestión. Así, pactan el establecimiento como gasto deducible de las adquisiciones que puedan ser justificadas con factura, aunque éstas se encuentren cumplimentadas de forma incompleta, y el rechazo del resto de gastos como deducibles. Si como consecuencia de ello la cuota resultante es mayor a la declarada por el particular, el inspector no podrá formalizar en la propuesta de liquidación la apreciación de la infracción establecida en el art. 79 LGT, pues es evidente la imposibilidad de estimar culpabilidad en el comportamiento del sujeto.

<sup>696</sup> PÉREZ ROYO, I., *Manual del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas*, Marcial Pons, Madrid, 1992, pp. 158 y 159.



En consecuencia, es necesario diferenciar dos comportamientos del obligado tributario:

1. En primer lugar, el supuesto ya descrito, esto es, que el elemento sobre el que se ha transigido y que ha provocado la elevación de la cuota comprobada sobre la declarada fuera declarado por el sujeto si es una cuestión de hecho o, si es de derecho interpretado de forma razonable. En este caso no será posible apreciar culpabilidad. Así, la STS 21-12-1987 señala que «cuando el declarante (...) expone todos los datos y factores que, a su juicio, han de ser tenido en cuenta para cuantificar la base imponible y obtener así la cuota, no cabe calificar tal conducta como constitutiva de contravención alguna. La complitud y veracidad eliminan la malicia»<sup>697</sup>. En el mismo sentido, el art. 77.4.d LGT dispone la exención de responsabilidad «cuando se haya puesto la diligencia necesaria en el cumplimiento de las obligaciones y deberes tributarios».

2. Que el obligado tributario no haya declarado el hecho o no llevara a cabo una interpretación razonable de la norma. Entonces, sí cabrá apreciar culpabilidad en la realización de la infracción del art. 79.a) LGT, que comprende al comportamiento descrito en la letra d)<sup>698</sup>.

En resumen, si la Administración transige con un particular sobre la fijación de una cuestión, la apreciación de un comportamiento sancionable dependerá de la concurrencia de culpabilidad. Cuando la declaración originaria realizada por el sujeto se mantenga dentro de un ámbito razonable de incertidumbre no podrá apreciarse la existencia de dicho requisito subjetivo.

Una vez que ha sido aclarado la posibilidad de que en base a la transacción se aprecie la realización de irregularidades, es necesario analizar la licitud de dichos contratos cuando su celebración pueda dar lugar a la apreciación de una infracción.

En este punto, hemos de diferenciar según tal irregularidad sea constitutiva de una infracción administrativa o de delito fiscal.

En relación a las faltas, en nuestra opinión cabe admitir la celebración de transacciones aunque como consecuencia de las mismas se aprecie una falta administrativa, lo que sucederá en todo caso cuando exista culpabilidad. Cuestión diversa será su eficacia probatoria en el procedimiento sancionador correspondiente, que analizaremos en el siguiente apartado.

Por lo que respecta a la fijación concordada de un elemento sobre el cual, a pesar de recaer una incertidumbre, el inspector dispone de indicios para deducir que el comportamiento del sujeto respecto a él puede ser constitutivo de delito,

<sup>697</sup> En relación al principio de culpabilidad y al elemento subjetivo en las infracciones tributarias, véase ZORNOZA PÉREZ, J. J., *El sistema de infracciones y sanciones tributarias (Los principios constitucionales del derecho sancionador)*, Cívitas, Instituto de Derecho Financiero y Tributario, Madrid, 1992, pp. 204 y ss.

<sup>698</sup> ZORNOZA PÉREZ, J. J., *El sistema...*, cit., p. 247.

la doctrina niega la posibilidad de su celebración<sup>699</sup>. Para fundamentar esta postura se alega que el presupuesto de hecho del delito fiscal consiste en la discordancia entre lo declarado por el sujeto y la cuota resultante de la correcta aplicación de la ley (art. 305 CP), pero en ningún caso la discordancia entre lo declarado y la cuota que resulta de una transacción, donde no se fija la verdad material sino la formal; así como la indisponibilidad por parte del ciudadano de sus pretensiones con relevancia penal si no es delante del juez<sup>700</sup>.

En este sentido se decanta expresamente la legislación tributaria italiana. El Decreto-Ley de 30 de septiembre de 1994, n.º 564 (convertido, con modificaciones, en la Ley de 30 de noviembre de 1994, n.º 656) ha implantado en ese país la figura de la «rectificación con conformidad», en relación a la que establece, en su art. 2 bis.2, que «no se admitirá la definición cuando sobre la base de los elementos, datos y noticias que conozca la Administración pueda configurarse el deber de denuncia ante la autoridad judicial por los delitos de los arts.1-4 del Decreto-Ley de 10 de julio de 1982, n.º 429»<sup>701</sup>.

Por otro lado, aun si admitiéramos la posibilidad de realizar tales transacciones, éstas no tendrían más eficacia que la de iniciar el proceso penal, pero la Administración no quedaría eximida de su obligación de probar sus alegaciones, aunque exista una transacción que las confirme, pues incluso la confesión del procesado no dispensa al Juez de Instrucción de practicar todas las diligencias necesarias a fin de adquirir el convencimiento de la verdad de la confesión y de la existencia del delito.

<sup>699</sup> ZORNOZA PÉREZ, J. J., *¿Qué podemos aprender...*, cit., p. 173. Fuera de España, STRECK, M., y SCHWEDHELM, R., «Tatsächliche Verständigung und paragraph 370 AO», *DStR*, 1986, pp. 713 y ss.; STRECK, M., «Die tatsächliche Verständigung...», cit., p. 369; del mismo autor, *Die Steuerfahndung*, 2.ª ed., Dr. Otto Schmidt, Colonia, 1993, p. 196; así como el OFD de Hanover de 2-7-1992 (Stbg.1993, p. 34).

A favor de la celebración de transacción sobre hechos con posible relevancia penal, IWANEK, S., «Aufhebung der...», cit., p. 1396, basándose en la incertidumbre existente en estos supuestos en relación a la cuestión sobre la que se negocia, así como en la posibilidad de que en el propio proceso penal se produzcan estimaciones.

<sup>700</sup> Así, sólo cabe que el ciudadano disponga de sus pretensiones de defensa mediante el acto unilateral de allanamiento ante el juez, que supone la institución de la conformidad en el proceso penal, según explica GIMENO SENDRA, V., y otros, *Derecho Procesal Penal*, Colex, Madrid, 1996, pp. 327 y ss.

<sup>701</sup> Asimismo, el art. 2-bis 5 de la citada Ley italiana determina la ausencia de relevancia penal —y extratributaria— de los hechos fijados mediante la transacción; RIZZARDI, R., «Gran ritorno del concordato per imprese e autonomi», *Le novità fiscali*, dic. 1994, p. 11; LONGONI, M., L'adesione del contribuyente, en *Come fare Pace con il fisco*, Italia Oggi, 27.11.1994, quien explica que esta ausencia de relevancia se basa en que la fijación concordada de un hecho tipificado como delito no presupone automáticamente la culpabilidad del obligado tributario; MOSCHETTI, F., *Las posibilidades de acuerdo...*, cit., p. 128, que expone cómo sí es posible negociar sobre hechos con relevancia penal en la «conciliación judicial», debido a la garantía que otorga la intervención, aunque sea formal, del juez.

Muy diferente a las situaciones española e italiana es la norteamericana. En EE.UU. sí se admite la negociación en el procedimiento tributario sobre hechos constitutivos de delito fiscal. Para hacerlo efectivo se establecen cinco filtros desde que los Servicios de inspección o los órganos de recaudación creen apreciar un indicio delictivo hasta que se inicia el proceso penal; estos tamices garantizan la certeza de la sospecha y consisten en entrevistas con el contribuyente que son verdaderas negociaciones. En concreto, el procedimiento se desarrolla en las siguientes fases: 1. Si los órganos administrativos anteriormente señalados aprecian señales de delito fiscal el caso se adjudica a un agente especial, que finaliza la investigación o bien mediante la devolución del asunto o bien, si constata la existencia de indicios, con la recomendación de procesar al contribuyente. En el caso de que el agente especial decida el procesamiento del contribuyente, éste puede entrevistarse con la División de Investigación Criminal; esta fase suele terminar con la confirmación de la apreciación de aquellos indicios, por lo que traslada el expediente al Consejero Jefe de la Asesoría Jurídica del Distrito donde se realizaron las actuaciones; 2. Este Consejero Jefe nombra un abogado que revisa el expediente y mantiene con el sujeto pasivo una nueva entrevista, donde el particular puede alegar los motivos por los que considera improcedente la continuación del procedimiento. El abogado emite un informe en el que puede recomendar al Consejero una de estas decisiones: a) devolver el expediente a la vía administrativa; b) devolverlo a la División de Investigación Criminal, para que realice o complete la investigación; y c) remitirlo al Departamento de Justicia para el procesamiento del contribuyente. 3. Si el Consejero toma esta última resolución, el caso se remite a la Sección Criminal de la División de Impuestos. En esta fase, el sujeto pasivo también puede solicitar una conversación con el abogado del Departamento de Justicia encargado, con la intención de persuadirle sobre la continuación del procesamiento; tras esta entrevista, la División de Impuestos decide la devolución del expediente al Servicio de Rentas Interiores o su envío al Ministerio Fiscal. 4. El fiscal encargado del expediente celebra una nueva reunión con el particular, tras la cual puede adoptar dos posturas: a) remitir el caso a la vía administrativa para que la Hacienda Pública reconsidere el procesamiento, o b) iniciar directamente el procesamiento. 5. En este último supuesto, ya dentro de la vía penal, el contribuyente puede llegar a un acuerdo sobre los cargos («plea bargain»)<sup>702</sup>.

<sup>702</sup> Véase, para más detalle sobre las distintas fases del procesamiento, APARICIO PÉREZ, J., *La lucha contra el fraude fiscal en U.S.A.: Los agentes especiales*, Ibídem, Madrid, 1993, pp. 65 y ss.

## B) EFICACIA PROBATORIA DE LA TRANSACCIÓN EN EL PROCEDIMIENTO ADMINISTRATIVO SANCIONADOR

En este punto nuestro interés reside en determinar si los datos integrados en la propuesta de liquidación fijados de forma consensuada con el obligado tributario tienen la misma eficacia probatoria en el procedimiento sancionador que el resto de cuestiones contenidas en tal documento, una vez que se constata la realización de una conducta sancionable.

Nuestro estudio se centra en la eficacia en el procedimiento sancionador, puesto que al encontrarse excluida la posibilidad de celebrar transacciones respecto a hechos con relevancia penal es superfluo plantearse su influencia en el proceso penal.

Hasta el momento tanto la doctrina como la jurisprudencia han tratado el problema de la eficacia probatoria de las actas de la Administración partiendo de que su contenido se encontraba fijado de forma unilateral por el órgano inspector en toda su extensión. Sin embargo, la aceptación de la posibilidad de fijar aquellas cuestiones inciertas mediante la celebración de un negocio jurídico con el particular y su consiguiente formalización en la propuesta de liquidación plantea la pregunta de si este contenido tiene el mismo valor probatorio que el resto de elementos del acta o, por el contrario, se encuentra sujeto a un reforzamiento.

El art. 145.3 LGT establece que «las actas y diligencias extendidas por la Inspección de los tributos tienen naturaleza de documentos públicos y hacen prueba de los hechos que motiven su formalización, salvo que se acredite lo contrario»<sup>703</sup>. El TC, en su Sentencia 76/1990, de 26 de abril, declaró la adecuación constitucional del precepto, aclarando que no significa una quiebra del principio de igualdad ni de la presunción de inocencia, ya que le atribuye un mero valor probatorio<sup>704</sup>:

«El correspondiente precepto no otorga a aquéllas (las actas) una veracidad absoluta e indiscutible, lo que no sería constitucionalmente admisible, sino que puede ceder frente a otras pruebas que conduzcan a conclusiones distintas, pues nada impide que frente a las actas se puedan utilizar los medios de defensa oportunos, lo cual no supone invertir la carga de la prueba sino actuar contra el acto de prueba aportado por la parte contraria (...). Si en el acta se consignan hechos que podrían ser constitutivos de infracción tributaria y ello obliga al actuario a incluir la propuesta de sanción que estime procedente, el alcance de aquélla en la vía administrativa no es otro que el de permitir la incoación del oportuno procedimiento sancionador, en cuya tramitación el contribuyente podrá alegar lo que a su derecho convenga y aportar los medios de prueba que combatan la prueba fun-

<sup>703</sup> Respecto a la diferencia entre normas de valor probatorio y presunciones, con especial referencia al art. 116 LGT, véase MARÍN-BARNUEVO FABO, D., *Presunciones y técnicas...*, cit., p. 203.

<sup>704</sup> Esta doctrina ha sido recogida en el art. 137.3 LRJAPyPAC.

damental presentada por la parte contraria y en virtud de la cual se le imputa la infracción tributaria merecedora de sanción»<sup>705</sup>.

Como explica N. GONZÁLEZ-CUÉLLAR SERRANO<sup>706</sup>, frente a la inadmisibilidad de que las actas de la Inspección puedan tener algún valor probatorio en el proceso penal, sino el de simples denuncias, en el procedimiento sancionador se admite una presunción «iuris tantum» de las afirmaciones del inspector en determinados casos; en concreto, en los supuestos en que la prueba no pueda repetirse, ya sea porque el hecho es irrepetible, ya sea porque la única forma de demostrar dicho hecho es la propia declaración del funcionario. Esto es, sólo es admisible la atribución de un valor probatorio privilegiado a las actas cuando la prueba de su contenido sea irreproducible.

Una vez sentado el criterio respecto al valor probatorio de las propuestas de liquidación, es necesario examinar si esta eficacia sufre alguna modificación cuando las cuestiones con relevancia sancionadoras han sido fijadas de forma concordada con el obligado tributario. En nuestra opinión, la participación del ciudadano en ese establecimiento provoca la necesidad de plantearse un reforzamiento de su valor probatorio. En efecto, la limitación de esta eficacia probatoria a los hechos irrepetibles se encuentra suavizada cuando el contenido de la propuesta de liquidación que da lugar a la apertura de un procedimiento sancionador es consecuencia de una transacción con el obligado tributario. Y ello no porque se considere una confesión, ya que en ningún caso la transacción supone una declaración de certeza o una admisión de los hechos fijados<sup>707</sup>, sino como consecuencia de la incertidumbre que concurre en el caso concreto, que provoca la imposibilidad por parte de los órganos sancionadores de conocer la realidad de forma cierta.

En consecuencia, en un procedimiento sancionador la Administración no necesita probar la cuestión negociada con el obligado tributario, teniendo mayor valor probatorio que los elementos del acta fijados unilateralmente. Así, mientras la cuestión fijada unilateralmente por el inspector sólo se halla investida de valor probatorio cuando sea irrepetible, si ha sido fijada fruto de un acuerdo con el obligado tributario, el órgano administrativo sancionador puede basarse en tal cuestión para imponer la sanción correspondiente.

<sup>705</sup> Véase, ZORNOZA PÉREZ, J. J., *El sistema...*, cit., p. 123 y ss.

<sup>706</sup> GONZÁLEZ-CUÉLLAR SERRANO, N., *La prueba en el proceso administrativo (objeto, carga y valoración)*, Ed. Colex, Madrid, 1992, pp. 68 y ss. En este sentido, STS 6-7-1988, respecto a la veracidad de las actas extendidas por los inspectores de trabajo.

<sup>707</sup> La mayoría de la doctrina alemana rechaza la concepción de la transacción tributaria como una confesión EICH, A., *Die tatsächliche...*, cit., pp. 66 y ss.; STRECK, M., «Die tatsächliche Verständigung...», cit., p. 369, pues, en su opinión, sólo pueden servir de base a una confesión los hechos determinados legalmente.

Por otra parte, la existencia de una transacción no excluye, en nuestra opinión, el requisito de la audiencia al obligado tributario en el procedimiento sancionador<sup>708</sup>, ni ningún otro trámite procedimental.

<sup>708</sup> Véase, en relación a la regulación de las actas de conformidad, la crítica de ZORNOZA PÉREZ, J. J., *El sistema...*, cit., p. 122.

## **CAPÍTULO IV**

# **MANIFESTACIONES DE LA TERMINACIÓN TRANSACCIONAL DEL PROCEDIMIENTO TRIBUTARIO ESPAÑOL. DELIMITACIÓN RESPECTO DE OTRAS FIGURAS AFINES**

## I. INTRODUCCIÓN

El estudio de las manifestaciones de la finalización transaccional del procedimiento tributario es susceptible de desarrollarse desde dos clasificaciones diferentes. Por un lado, estos convenios pueden dividirse tomando como referencia el momento en el que se realice el presupuesto de hecho generador de la obligación tributaria; así, algunos pactos se celebran con anterioridad a ese instante (los acuerdos previos sobre precios de transferencia, art. 16.6 LIS) y otros con posterioridad (la tasación pericial contradictoria, art. 52.2 LGT). Junto a ello, es posible catalogar las transacciones dependiendo de la fase del procedimiento de aplicación de los tributos en la que se formalicen; en efecto, como exponíamos en el capítulo tercero (epígrafe II), los contratos preparatorios del acto de liquidación pueden ubicarse en distintos momentos procedimentales<sup>709</sup>, tanto fuera del procedimiento de gestión, como en cualquier fase de éste e, incluso, en el desarrollo de un recurso administrativo.

Ambos criterios se conjugan de forma que las transacciones que tienen como objeto cuestiones pertenecientes a presupuestos todavía sin realizar no se insertan en ningún momento del procedimiento de aplicación de los tributos. Por el contrario, los contratos que se celebren tras la realización del hecho imponible pueden ubicarse en cualquiera de las fases del procedimiento o fuera de él. Nota común a todos ellos, con independencia de cuándo se produzcan y en qué fase se formalicen, es su carácter preparatorio del acto que da fin al procedimiento, normalmente el acto de liquidación, incluso cuando se celebren con posterioridad a la emisión de este acto unilateral. En estos últimos supuestos la transacción no sustituye al acto, sino que constituye una obligación de la Administración que deberá emitir un segundo acto unilateral<sup>710</sup>.

---

<sup>709</sup> En este sentido, PAREJO ALFONSO, L., *Eficacia...*, cit., pp. 180, nota 68, y 183. Repetimos las palabras de este autor: «si bien es cierto que el artículo 88 LRjAP y PAC limita la capacidad de la Administración para acordar por razón del desarrollo formalizado o procedimental de su actividad, no lo es menos que —con carácter general— la LCAP (art. 3.1.d) habilita a aquélla a concluir con personas incluso privadas todo tipo de convenios de colaboración, por lo que éstos pueden tener por objeto también la colaboración en el ejercicio por la Administración de sus competencias». Fuera de España, STRECK, M., «Die tatsächliche Verständigung...», cit., p. 367; y las Resoluciones del BFH 11-12-1984 VIII R 131/76 (BStBl.II, p. 354); 5-10-1990-III R 19/88 (BStBl. 1991 II, p. 45) y de 6-2-1991 I R 13/86 (BStBl.1991 II, p. 673); FG Saarland de 11-12-1985 I 215/84 (EFG 1986, p. 214); BFH de 5-10-1990 III R 19/88 (BStBl.1991 II, p. 45).

<sup>710</sup> RICKLI, P., *Die Einigung...*, cit., pp. 10 y ss.

El presente capítulo se ha sistematizado tomando como principal referencia la estructura del procedimiento de aplicación de los tributos. Sin embargo, como es sabido, tal procedimiento no se desarrolla de forma invariable en todos los supuestos, sino que en él se producen modificaciones que obedecen a causas diversas. Como explica RUIZ GARCÍA <sup>711</sup>, «la estructura del procedimiento de gestión varía en función del tributo cuya aplicación se pretende», lo que provoca que «la naturaleza y la función de los actos integrantes del procedimiento de gestión, y, en particular, del acto de liquidación varían según el esquema procedimental en que se insertan».

Teniendo en cuenta la anterior constatación, consideramos conveniente acudir a una división convencional o didáctica, que nos permita esquematizar de una forma coherente el estudio de las posibles transacciones que se manifiestan desde el inicio del procedimiento de aplicación de los tributos, y aún antes, hasta la terminación de la fase de resolución de reclamaciones. Para ello diferenciaremos tres momentos <sup>712</sup>: en primer lugar, son explicadas las transacciones que se celebran con anterioridad al inicio del procedimiento de gestión, entre las que podemos encontrar algunas en las cuales todavía no se ha realizado el presupuesto de hecho. En la segunda parte, tratamos las manifestaciones que se ubican en el seno del procedimiento de gestión, es decir, en el procedimiento de aplicación del tributo, distinguiendo en sus dos fases, la de liquidación y la de recaudación. Por último, analizaremos las transacciones que se desarrollan en el procedimiento de resolución de reclamaciones, cuya separación respecto del de gestión es proclamada por el art. 90 LGT.

El legislador español ha optado por establecer habilitaciones singulares para cada transacción, rechazando la posibilidad de admitir, con carácter general, la celebración de transacciones en el Derecho Tributario mediante el establecimiento de unos criterios mínimos y un régimen jurídico básico. En este último caso, la necesidad de una habilitación específica para cada supuesto en concreto dependería de la concreción utilizada por el legislador en aquella norma primaria. En nuestra opinión, si bien es cierto que una autorización general otorga coherencia y sistematización en cuanto al concepto, licitud y régimen jurídico, resulta muy complicado que contemple los supuestos en que la transacción puede darse con la suficiente precisión requerida por la reserva de ley del art. 105 c) CE.

El establecimiento de una habilitación genérica es el modelo por el que se ha decantado el ordenamiento jurídico estadounidense, que en el capítulo 74, sección 7121 del Internal Revenue Code (en adelante, IRC) recoge la habilitación al Secretario de Servicio para acudir a acuerdos en la gestión tributaria: «El

Secretario o su delegado está autorizado para llegar a un acuerdo por escrito con cualquier persona en relación con sus obligaciones en relación con cualquier impuesto y para cualquier período». Esta habilitación constituye la base jurídica de la mayoría de los acuerdos tributarios; en concreto, los denominados «closing agreement» se formalizan en dos documentos: el Formulario 866 («Agreement as to Final Determination of Tax Liability») y el Formulario 906 («Closing Agreement as to Final Determination Covering Specific Matters»). La diferencia fundamental entre estas dos manifestaciones de acuerdo reside en que el Formulario 866 contiene un pacto sobre la totalidad de las deudas del obligado tributario relativas a períodos impositivos ya transcurridos, mientras, por su parte, el Formulario 906 constituye un convenio sobre materias concretas de las obligaciones impositivas ya devengadas o futuras <sup>713</sup>. Junto a estos tipos de «closing agreement» existe un tercero, que combina la fijación de la deuda tributaria en su conjunto con la determinación de cuestiones específicas. A pesar de esta habilitación general hay acuerdos concretos que se encuentran regulados al margen de ella, como los pactos que se celebran en el procedimiento de inspección (Formulario 870) que, en realidad, no son verdaderos contratos sino renunciaciones unilaterales por parte del obligado tributario. Asimismo están excluidos del capítulo 74 IRC los convenios que se ubican en el procedimiento revisor (Formulario 870-AD).

Como decíamos, éste no es el modelo adoptado por el legislador español, que establece habilitaciones concretas de transacciones. Así, el art. 16.6 LIS en relación a los acuerdos previos sobre precios de transferencia; el art. 11.d LIS que contempla los planes de amortización; los arts. 52.2 LGT, 47 y 48 TRITPAJD, 91 RITPAJD y 98 RISD, reguladores de la tasación pericial contradictoria, etc.

Uno de los problemas que acarrea la falta de sistematización que se produce en Derecho español, como consecuencia de la ausencia de una norma de aplicación general, es la dispersión de instituciones que, a pesar de tener notas comunes, se denominan de formas diversas, lo que hace suponer, a primera vista, su falta de similitud. En efecto, no existe en nuestro ordenamiento positivo un «tipo» (la transacción tributaria) dentro del que se puedan englobar las instituciones que tienen unas características comunes. Como hemos intentamos justificar en la introducción, esta circunstancia provoca que resulte más claro a efectos expositivos la descripción de un concepto general de transacción tributaria creado desde la observación de las características esenciales de cada figura.

<sup>711</sup> RUIZ GARCÍA, J. R., *La liquidación...*, cit., pp. 47, 67 y ss. Véase, asimismo, BERLIRI, A., *Principios...*, cit., III, pp. 178 y 198; MARTÍN QUERALT, J., y otros, *Curso...*, cit., pp. 357 y 358.

<sup>712</sup> MARTÍN QUERALT, J., y otros, *Curso...*, cit., pp. 346 y ss.

<sup>713</sup> SALTZMAN, M. I., *IRS...*, cit., pp. 9.48 y ss, donde pueden encontrarse los formularios 866 y 906; GARBIS, M. J., y otros, *Tax procedure...*, cit., pp. 149 y 150. Según citan CLAVIJO HERNÁNDEZ, F., y MAZORRA MANRIQUE, S., *La gestión tributaria...*, cit., p. 344, el Treasure Regulation sección 301.7121 (a) estos acuerdos finales («Closing agreements») pueden celebrarse en cualquier supuestos en que exista una probable ventaja para la Administración tributaria en cerrar el caso de forma definitiva o cuando el sujeto pasivo alegue razones suficientes para su solicitud y el Commissioner del IRS considera que los Estados Unidos no sufrirán un perjuicio en la celebración de dichos acuerdos.



Y ello, porque, en primer lugar, una vez sentado este concepto general es fácil la determinación de qué instituciones son transacciones y cuáles no, a través de la comparación entre la institución concreta y el tipo general, y, en segundo lugar, porque, en caso afirmativo, en la medida en que estas figuras constituyan supuestos de contratos transaccionales su régimen jurídico, en lo no previsto expresamente en las leyes, habrá de deducirse del que es propio de la categoría a la que pertenecen y que ha sido configurado, a su vez, a partir de las regulaciones concretas de cada figura jurídica.

Partiendo de la metodología que nos propusimos seguir desde el principio de nuestra investigación, resulta evidente la remisión del régimen jurídico de las concretas instituciones transaccionales al régimen general de todas las transacciones expuesto en el capítulo tercero. En efecto, si hemos elaborado este régimen común desde la observación de la regulación positiva establecida para cada figura transaccional tributaria, parece obvio dicho reenvío. Y ello es así en tanto no surjan matices específicos de cada figura que, por supuesto sin alterar su naturaleza transaccional, supongan una modulación del régimen jurídico aplicable.

Y resulta muy importante recalcar que la especificidad de la materia puede justificar una regulación particular de la institución en cuestión; así, por ejemplo, la necesidad de tener en cuenta la incorporación de un segundo Estado al procedimiento en los acuerdos previos sobre precios de transferencia (en adelante, APAs), o la participación de un tercero independiente dada la complejidad de la materia también en los APAs, o, como último ejemplo, la existencia en algunos casos de un acto impugnabile —los planes de amortización— y no en otros en los que hay que esperar al acto de liquidación —los APAs—. Esta posibilidad se justifica dogmáticamente en la constatación de que la categoría general de transacción es un tipo abierto, según expresión de LARENZ<sup>714</sup>, lo que significa que «las características que lo forman no constituyen un número cerrado, en el sentido de que sólo se puede dar cuando concurren todas estas características en el caso concreto. Expresado de otra manera: el tipo no está “definido” en sentido estricto. De los rasgos que son considerados “típicos”, es decir, característicos para este tipo, pueden faltar en el caso concreto uno u otro o estar limitado en su significación, sin que por ello haya que poner en duda la pertenencia de este individuum al tipo».

Por supuesto, si la peculiaridad del régimen jurídico de una institución llega al punto de suponer un alejamiento o una contradicción al régimen general de las transacciones, ello significa que no nos encontramos ante una verdadera transacción. Tal es el caso de la conformidad a la propuesta de liquidación, respecto de la cual el ordenamiento jurídico establece una regulación tan diversa a la propia de las transacciones que, a pesar de su substrato indudablemente transaccional, conduce a la negación de dicha naturaleza jurídica.

Resulta fundamental aclarar que, como puede apreciarse mediante la lectura del índice, el presente capítulo no se limita al estudio de las manifestaciones de terminación transaccional del procedimiento tributario. Un afán de exhaustividad aconseja exponer también las instituciones que, aun sin serlo, pueden parecer transacciones, y las razones que llevan a negar su naturaleza transaccional. Así, por ejemplo, la exclusión de nuestro análisis de la conformidad a la propuesta de liquidación o de los convenios concursales bajo el argumento de su no pertenencia a la figura que es objeto de nuestro trabajo (la terminación transaccional) sería justificable desde un punto de vista dogmático, pero iría en detrimento de la comprensión global de dicha figura que, sin duda, se entiende mejor conociendo su delimitación negativa. Por otra parte, en ocasiones una misma institución puede tener naturaleza transaccional o no, dependiendo del contenido que integre. Ejemplos de este último fenómeno son la tasación pericial contradictoria y los acuerdos previos sobre precios de transferencia, que tienen distintas naturalezas jurídicas según se hayan fijado de una forma unilateral por la Administración o negociadamente con el ciudadano.

Es importante, por otro lado, señalar que la regulación de cada institución se obviará en la explicación en tanto no se aparte del régimen general, como suele ocurrir en relación a las causas de invalidez.

## II. TRANSACCIONES CELEBRADAS CON ANTERIORIDAD AL PROCEDIMIENTO DE GESTIÓN

La celebración de transacciones preparatorias del acto de liquidación al margen de cualquier procedimiento tributario es perfectamente admisible, tal y como se deriva de la tesis que expone PAREJO ALFONSO en relación al procedimiento administrativo común<sup>715</sup>. Esta aceptación se reduce a los ámbitos en los que el ordenamiento jurídico prevea actuaciones previas en el supuesto concreto<sup>716</sup>, esto es, cuando el ámbito sectorial correspondiente permita la realización de actuaciones anteriores al eventual procedimiento administrativo.

Por lo que se refiere a la materia tributaria, el procedimiento de gestión se inicia normalmente con la presentación de la liquidación del obligado tributario, aunque también puede abrirse de oficio o por la acción investigadora de los órganos administrativos (art. 101 LGT)<sup>717</sup>. En consecuencia, cualquier actuación

<sup>715</sup> PAREJO ALFONSO, L., *Eficacia...*, cit., pp. 180, nota 68, y 183 y ss.

<sup>716</sup> PAREJO ALFONSO, L., *Eficacia...*, cit., p. 183.

<sup>717</sup> El art. 101 LGT no contempla expresamente las declaraciones-liquidaciones. Ello es debido al diferente esquema de liquidación existente en el momento de la promulgación de esta Ley, que se basaba en una intervención de la Administración a efectos de la liquidación. La autoliquidación no se incorporó, y sólo parcialmente, a nuestro Derecho Tributario hasta la Ley de Reforma del Sistema Tributario de 11 de junio de 1964. Sin embargo, es opinión unánime en la doctrina que la autoliquidación inicia el procedimiento de gestión; MARTÍN QUERALT, J., y otros, *Curso...*, cit., p. 375.

<sup>714</sup> LARENZ, K., *Metodología...*, cit., pp. 354 y ss.

previa a dichos actos de iniciación está ubicada fuera del procedimiento de gestión.

Entre las manifestaciones que se producen con anterioridad al inicio del procedimiento de gestión pueden encontrarse transacciones relativas a presupuestos de hecho no realizados, como los acuerdos previos sobre precios de transferencia. Ya explicamos en el capítulo segundo (epígrafe II.C.1.c) nuestra opinión favorable a la conclusión de transacciones que recaigan sobre un presupuesto de hecho futuro. En efecto, la naturaleza contractual se limita a exigir, a los efectos que ahora importan, que el objeto del convenio sea determinado, pero no actual. Y, por lo que respecta al carácter jurídico-público, nada conduce a justificar una restricción de los pactos de Derecho público en ese sentido. Es exclusivamente un problema de dificultad de prueba en relación a la existencia de una incertidumbre objetiva respecto a los hechos o a las consecuencias jurídicas que la realización del presupuesto de hecho provocará.

Junto a los APAs (art. 16.6 LIS), se presentan como probables manifestaciones de la terminación transaccional del procedimiento tributario español, en principio, las consultas del art. 107 LGT, los acuerdos previos sobre los gastos en concepto de contribuciones a actividades de investigación y desarrollo realizados por una sociedad vinculada (art. 16.4 LIS), los acuerdos previos sobre los gastos en concepto de apoyo a la gestión prestados entre empresas vinculadas (art. 16.5 LIS), los acuerdos previos de subcapitalización (art. 20.3 LIS), así como —aunque también pueden celebrarse con posterioridad a que se produzca el presupuesto de hecho— los planes de amortización (art. 11.1.d LIS), los planes de reinversión (art. 21.1 LIS), los planes sobre la imputación temporal (art. 19.2 LIS), los planes sobre la dotación de reparaciones extraordinarias (art. 13.2 LIS) y la propuesta de porcentaje provisional del régimen especial de determinación proporcional de bases imponibles en el IVA (art. 152 LIVA).

Es previsible que el uso de las transacciones previas al propio presupuesto de hecho se extienda, como recomienda la Orden de 5 de julio de 1996, la cual dispone la publicación del Acuerdo del Consejo de Ministros de 5 de julio de 1996, donde se aconseja a la Secretaría de Estado de Hacienda el desarrollo y ejecución de un Plan Bianual para la mejora del cumplimiento fiscal y la lucha contra el fraude tributario y aduanero, creando una Comisión para su coordinación y seguimiento. En esta Orden se ordena que «sin perjuicio de las medidas operativas generales plasmadas en el presente Acuerdo, con carácter específico se abrirán y potenciarán líneas y medios humanos y materiales de investigación. En concreto, se prestará especial atención: i) Desarrollo del sistema de acuerdos previos con la Administración tributaria» (art. 8).

## A) LAS CONSULTAS TRIBUTARIAS

En Derecho Tributario español podría plantearse la naturaleza transaccional de los escasos supuestos en que se admite la eficacia vinculante de las contestaciones a las consultas<sup>718</sup>. Pero, incluso, en esos casos en que la Administración queda vinculada a respetar el contenido de la contestación se trata de una figura jurídica diferente, como se extrae del estudio de su régimen jurídico, en especial, de la constatación de que la sujeción nace aquí del poder interpretativo de la Hacienda Pública, y no de la voluntad concordada de ambas partes<sup>719</sup>, no quedando, en consecuencia, vinculado el obligado tributario.

La diferenciación entre la consulta y el contrato de Derecho público ya fue realizada en el primer capítulo de este trabajo (II.C.4.b), por lo que no consideramos necesario entrar por el momento en más detalles.

Y como también fue explicado, en nuestra opinión resulta más beneficiosa, con carácter general, la utilización de convenios en vez de las contestaciones vinculantes a consultas, por la participación que suponen del obligado tributario y, sobre todo, por la vinculación que se origina respecto al mismo. Sin embargo, existen supuestos en los que dichas contestaciones encuentran un ámbito muy propicio de actuación, que son aquéllos en los que no existe ninguna incertidumbre objetiva, sino que es sólo el obligado tributario el que sufre una duda que la Administración fiscal está en condiciones de aclarar. En consecuencia, la existencia de transacciones tributarias no anula la eficacia de las contestaciones vinculantes a consultas, ya que ambas instituciones están previstas para supuestos diversos, siendo su finalidad distinta. En este último sentido, mientras el pacto se dirige a la resolución de un conflicto, originado por una incertidumbre, a través de la fijación pactada de la cuestión controvertida de forma que no se establece la realidad acaecida, sino una verdad formal, en las contestaciones vinculantes lo que el ciudadano busca es el conocimiento exacto de la regulación jurídica aplicable al caso y la certeza de que la Hacienda Pública no cambiará su criterio.

<sup>718</sup> La vinculatoriedad de las consultas con carácter general fue suprimida de la LGT mediante la Ley 10/1985, de 26 de abril. Véase, ZORNOZA PÉREZ, J. J., «Significado y funciones...», *cit.*, pp. 217 y ss. Una regulación genérica de esta figura está prevista en el Proyecto de Ley de Derechos y Garantías de los contribuyentes (art. 7). En el Real Decreto 404/1997, de 21 de marzo, se establece el régimen aplicable a las consultas cuya contestación deba tener efecto vinculante para la Administración tributaria.

<sup>719</sup> En este sentido, ZORNOZA PÉREZ, J. J., «Interpretación administrativa y consulta...», *cit.*, p. 498. Fuera de nuestro país, WEISENSEE, C., «Auskunft, Zusage...», *cit.*, p. 180; SONTHEIMER, J., *Der verwaltungsrechtliche...*, *cit.*, p. 23; SPANOWSKY, W., *Grenzen...*, *cit.*, pp. 46 y 57.

## B) LOS ACUERDOS PREVIOS SOBRE PRECIOS DE TRANSFERENCIA

La Ley 43/1995, de 27 de diciembre, reguladora del Impuesto sobre Sociedades, ha introducido en el Derecho español los acuerdos previos sobre los precios de transferencia que se producen en las operaciones entre personas o entidades vinculadas, así como los pactos que tienen como objeto la deducción de los gastos que se hayan realizado en concepto de contribuciones a actividades de investigación y desarrollo realizadas por una entidad vinculada o de servicios de apoyo a la gestión prestados entre entidades vinculadas (art. 16.6). Estos últimos serán analizados en el siguiente epígrafe del presente capítulo.

Por lo que respecta a los precios de transferencia, aquella norma establece que la Administración podrá valorar a precios de mercado las operaciones efectuadas entre personas o entidades vinculadas cuando la valoración que los sujetos intervinientes hayan convenido «hubiera determinado, considerando el conjunto de las personas o entidades vinculadas, una tributación en España inferior a la que hubiere correspondido por aplicación del valor normal de mercado o un diferimiento de dicha tributación» (art. 16.1)<sup>720</sup>. Esta regla de valoración<sup>721</sup>, conocida internacionalmente como «arm's length price» («principio del precio de plena concurrencia»), se encuentra recogida en el Modelo de Convenio de la OCDE de 1992 para evitar la doble imposición (art. 9)<sup>722</sup> y en el Informe del Comité de Asuntos Fiscales de la OCDE de 1979 «Rapports sur prix de transfer et enterprises multinationales» (par. 11)<sup>723</sup>.

<sup>720</sup> Como explican PALAO TABOADA, C., y BANACLOCHE, J., «Operaciones vinculadas y valores de mercado después del nuevo Impuesto sobre Sociedades», *Impuestos*, 1996, n.º 7, p. 48, mediante la expresión «la Administración podrá valorar» no se otorga a la Hacienda Pública una potestad discrecional, sino condicionada a que constate que la valoración convenida ha determinado una tributación menor en España a la que hubiere correspondido por aplicación del valor normal del mercado o un diferimiento de dicha tributación, considerado el conjunto de personas o entidades vinculadas.

<sup>721</sup> Así lo califican SANZ GADEA, E., *Impuesto sobre Sociedades*, T. I, 3.ª ed., Ed. Estudios Financieros, Madrid, 1991, p. 303; MARÍN-BARNUEVO FABO, D., *Presunciones y técnicas...*, cit., pp. 175 y 176; FALCÓN Y TELLA, R., «La libertad de pactos y los precios de transferencia: efectos de las propuestas de valoración previa», *Quincena fiscal*, n.º 11, 1997, p. 5, rechaza que, tras la aprobación de la LIS de 1995 estemos ante una regla de valoración. En su opinión, se trata de una presunción «iuris et de iure».

<sup>722</sup> Este precepto se encuentra comentado por TOVILLAS MORÁN, J. M., *Estudio del Modelo de Convenio sobre Renta y Patrimonio de la OCDE de 1992*, Marcial Pons, Madrid, 1996. El art. 9 del Convenio Modelo establece textualmente: «Cuando a) una empresa de un Estado contratante participe directa o indirectamente en la dirección, el control o el capital de una empresa del otro Estado contratante, o b) unas mismas personas participen directa o indirectamente en la dirección, el control o el capital de una empresa de un Estado contratante; y en uno y otro caso las dos empresas estén, en sus relaciones comerciales o financieras, unidas por condiciones aceptadas o impuestas que difieran de las que serían acordadas por empresas independientes, los beneficios que habrían sido obtenidos por una de las empresas de no existir estas condiciones y que de hecho no se han producido a causa de las mismas, pueden ser incluidos en los beneficios de esta empresa y sometidos a imposición en consecuencia».

<sup>723</sup> *Precios de transferencia y empresas multinacionales (Dos Informes del Comité de Asuntos Fiscales)*, J. M. Villa Gil, tr., Instituto de Planificación Contable, Madrid, 1986, pp. 14 y ss.

Sin embargo, la tasación de una operación según la estimación que de ella hubieran realizado en condiciones normales de mercado partes independientes<sup>724</sup> encierra en sí misma una gran inseguridad, que se refleja a su vez en los métodos aplicables para la determinación de dicho valor (art. 16.3 LIS)<sup>725</sup>.

Por otra parte, hasta la LIS de 1995 el ordenamiento jurídico contemplaba el problema de los precios de transferencia desde un enfoque exclusivamente interno (art. 16 LIS de 1978 y arts. 39 y 168 R.D. 2631/1982). En efecto, el criterio que tradicionalmente se ha utilizado para evitar que las entidades vinculadas tributarán en menor medida tomaba como única referencia el Derecho español, obviando la concurrencia de una o más legislaciones extranjeras en los supuestos en que las empresas vinculadas residían en distintos Estados.

Todo ello conducía, como expone MARTÍN QUERALT<sup>726</sup>, a una pérdida de contacto con la realidad, a una inoperancia de la regulación «por su nula aptitud para resolver lo que las normas jurídicas deben resolver, un conflicto social». Conflicto social que, sigue explicando este autor, se manifestaba en diversos frentes: así, para los sujetos pasivos se traducían en la necesidad de pleitear para hacer valer su pretensión; respecto a la Administración tributaria significaba el retraso en el cobro del impuesto; y, por último, el mismo Estado se veía perjudicado por la imagen que daba de «impotencia de su propio ordenamiento jurídico para dar respuesta apropiada a un conflicto social que progresivamente adquiriría una mayor entidad y afectaba a un mayor número de contribuyentes». Precisamente en el convencimiento de la imposibilidad de mantener esta situación, el Libro Blanco de Reforma del IS manifiesta la necesidad de que el suje-

<sup>724</sup> Como puntualiza COMBARROS, V. E., *Régimen tributario de las operaciones entre sociedades vinculadas en el Impuesto sobre Sociedades*, Tecnos, Madrid, 1988, pp. 71 y ss., el criterio determinante para la fijación del valor de la operación no es el precio de mercado objetivo, sino «el comportamiento de la sociedad con un tercero independiente bajo circunstancias independientes». Es decir, es necesario tener en cuenta las circunstancias que rodean a la operación, excepto las que deriven de la existencia de una vinculación entre las partes del contrato.

<sup>725</sup> Así lo reconoce el propio Informe del Comité de Asuntos Fiscales de la OCDE de 1979 en su par. 11: «Para determinar si un precio de transferencia concreto es conforme al principio de plena concurrencia sería preciso, teóricamente, poder referirse directamente al precio que se establecería en transacciones comparables entre empresas independientes o entre una empresa de un grupo y una empresa independiente. Este método se denomina frecuentemente «método comparable del mercado de plena concurrencia»; en principio es el más adecuado para usar, y en teoría, el más sencillo. Pero en la práctica y con frecuencia ocurre que falta tal elemento de comparación, que no puede ser obtenido, o incluso que cabe preguntarse si los precios en cuestión son o no comparables. Por ello para determinar un precio de plena concurrencia se precisa acudir a otros métodos». Traducción de VILLA GIL, J. M. de la, op. cit., p. 27. En la doctrina apuntan esta inseguridad, entre otros, GONZÁLEZ POVEDA, V., *Tratados y Convenios internacionales*, CISS, Valencia, 1988, pp. 533 y ss.; ZORNOZA PÉREZ, J. J., «Determinación de los precios de transferencia en ausencia de precios de mercado comparables», *CT*, n.º 67, 1993, pp. 126 y ss.; CORDÓN EZQUERRO, T., «Los acuerdos previos sobre precios...», cit. (I), p. 5.

<sup>726</sup> MARTÍN QUERALT, J., «Algo más que una reforma: los acuerdos previos sobre precios de transferencia», *Tribuna fiscal*, n.º 66, 1996, p. 3.

to pasivo conozca con antelación a la realización de la operación comercial el criterio que la Administración considera adecuado, lo que se alcanza a través de la celebración de un APA:

«Los acuerdos previos en materia de precios de transferencia constituyen una novedad de la máxima importancia y su objetivo consiste en procurar al sujeto pasivo una seguridad acerca de la posición de la Administración Tributaria respecto de los precios que serán aplicables para valorar las operaciones entre partes vinculadas. En el ámbito de los grupos multinacionales esta seguridad cobra un valor destacado, por cuanto que el ajuste positivo realizado por la Administración Tributaria de un Estado no va necesariamente seguido por el ajuste de signo contrario realizado por la Administración Tributaria del otro Estado aun cuando medie un Convenio para Evitar la Doble Imposición. Por consiguiente, teniendo en cuenta la apertura de nuestros mercados al exterior y el volumen e importancia de la inversión directa en actividades empresariales de personas o entidades no residentes, la introducción de acuerdos previos en materia de precios de transferencia constituye una medida que, inspirada en el principio de transparencia, contribuirá ampliamente a dar seguridad a los sujetos pasivos.

El procedimiento para llegar a acuerdos previos exigirá un importante esfuerzo de la Administración Tributaria, habida cuenta de la inexistencia de precedentes y de que buena parte de los acuerdos previos requerirán entrar en relación con Administraciones Tributarias de otros países.

Teniendo en cuenta la novedad que supone enfocar de la forma descrita las relaciones entre la Administración Tributaria y los contribuyentes en una materia tan delicada como la relativa a los precios de transferencia, el ámbito objetivo de los supuestos sobre los que puedan realizarse acuerdos previos debe delimitarse con criterios de ajustada selectividad».

En efecto, los APAs se consideran instrumentos adecuados para proporcionar al sujeto pasivo seguridad respecto al tratamiento fiscal que sus operaciones tendrán en España, así como para evitar una doble imposición internacional de los grupos multinacionales. Desde este último punto de vista, ha de señalarse que el pacto puede limitar sus efectos a la Administración española y al sujeto pasivo (acuerdo unilateral), o suponer el compromiso de otro u otros Estados (acuerdo bi- y multilateral) donde la empresa multinacional tenga alguna sede. Más recomendable es, sin duda, este segundo tipo —el bi- y multilateral—, pues elimina en mayor medida la doble imposición y proporciona más garantías de equidad y certidumbre, como explica CORDÓN EZQUERRO<sup>727</sup>. En este sentido, el art. 16.6 LIS establece que «la Administración tributaria podrá establecer acuerdos con las Administraciones de otros Estados a los efectos de determinar el valor normal de mercado».

<sup>727</sup> CORDÓN EZQUERRO, T., «Los acuerdos previos sobre precios de transferencia (A.P.A.) (y II)», *Carta Tributaria. Monografías*, n.º 250, 1996, p. 2.

Ha de destacarse que los APAs no son el único mecanismo para eludir la doble imposición provocada por la aplicación de diferentes ajustes fiscales sobre los precios de transferencia por parte de dos Estados en los que se encuentre ubicado un grupo de empresas. Como señala CAVESTANY MANZANEDO<sup>728</sup>, existen cuatro procedimientos: los ajustes correlativos y el procedimiento amistoso; el arbitraje; las comprobaciones simultáneas; y los APAs. El más recomendable de todos ellos es este último, sobre todo porque resuelve definitivamente la controversia antes de que se produzca la operación mercantil y porque posibilita la incorporación del obligado tributario a la fijación del precio.

Los APAs existen ya en diversos países, como Estados Unidos, donde se encuentran regulados en el Revenue Procedure 96-53<sup>729</sup>. Se trata de una normativa muy completa<sup>730</sup>, en la que parece basarse el RIS, por lo que las referencias a su contenido serán continuas a lo largo de nuestro estudio<sup>731</sup>, en el que será irremediable la mezcla de referencias a Derecho norteamericano, al RIS y a las propuestas realizadas por nuestra doctrina.

También se ha ocupado de estos pactos la OCDE, cuyo Comité de Asuntos Fiscales ha introducido un capítulo sobre los convenios previos sobre precios de transferencia en la última versión del Informe relativo a las directrices generales a seguir por las empresas multinacionales y las Administraciones fiscales en materia de precios de transferencia de 27 de junio de 1995<sup>732</sup>.

<sup>728</sup> CAVESTANY MANZANEDO, M. A., «Aspectos procedimentales de los ajustes fiscales sobre los precios de transferencia», *Cuadernos de Formación*, n.º 30, 1995.

<sup>729</sup> Esta norma puede encontrarse en *Tax Management*, vol. 6, n.º 4, 1997, pp. 61 y ss.

<sup>730</sup> Hasta tal punto se considera acabada su regulación que dichos APAs son calificados como las figuras más desarrolladas de las nuevas técnicas de resolución alternativa de controversias (ADR) existentes en el IRS. En este sentido, WRAPPE, S. C., «The IRS Expands Use of Alternative Dispute Resolution», *Tax Notes*, vol. 67, n.º 6, 1995, p. 804.

<sup>731</sup> En Alemania, por su parte, los precios de transferencia se encuentran regulados en la Circular 23.2.1983, que no contempla la celebración de acuerdos (Esta Circular se encuentra recogida en JACOB, F., *Transfer Pricing in the Federal Republic of Germany*, en *The Tax Treatment of Transfer Pricing...*, cit., T. II, pp. 53 y ss.). Respecto a la situación legislativa en distintos países europeos (Bélgica, Francia, Alemania y Suiza) en relación a la base legal existente para acoger los acuerdos previos sobre precios de transferencia, véase SIZEMONE, L., «Prospects for Advance Pricing Agreements in Europe Rated High», *Tax Notes International*, vol. 8, n.º 26, 1994, pp. 1690 y 1691. En Canadá también existen los APAs, regulados en la Circulaire d'information 94-4, «Prix de transfert internationaux: Ententes anticipées en matière de prix de transfert (EAPT)», de 30-12-1994, como explica VINCENT, F., «Prix de transfert au Canada: Aspects juridiques du programme d'ententes anticipées», *Canadian Tax Journal/Revue Fiscale Canadienne*, 1995, vol. 43, pp. 39 y ss. Un estudio sobre Japón, EE.UU., Canadá y Australia, ha sido realizado por CORDÓN EZQUERRO, T., «Los acuerdos previos...», cit. (y II), p. 5.

<sup>732</sup> Este Informe fue aprobado por el Consejo de la OCDE para su publicación el 13 de julio de 1995 bajo el nombre «Principes applicables en matière de prix de transfert a l'intention des entreprises multinationales et des administrations fiscales».

## 1. Naturaleza jurídica: Contrato de Derecho público transaccional

En relación a esta cuestión importa señalar que los APAs no tienen una naturaleza única, sino que la resolución administrativa que pone fin al procedimiento de valoración previa de operaciones efectuadas entre personas o entidades vinculadas puede fundamentarse en varios negocios jurídicos de fijación, de entre los cuales nosotros nos centraremos en los transaccionales.

Como se aprecia mediante la lectura del art. 22 RIS, aquel acto administrativo puede integrar distintos contenidos, lo que determina una naturaleza diferente. En concreto, la Hacienda Pública puede tomar una de las siguientes posturas:

### a) Aprobar la propuesta formulada por los sujetos pasivos.

Se trata de un negocio jurídico compositivo unilateral, por el que la Hacienda Pública se adhiere al valor propuesto por el obligado tributario. Esta figura se compone de una propuesta del particular y una aceptación de la autoridad fiscal, lo que puede llegar a inducir a la afirmación de su naturaleza contractual. Sin embargo es necesario aclarar que no es suficiente para apreciar un contrato compositivo la mera concurrencia de esas actitudes, sino que ha de constatarse la existencia de contraprestaciones, que en el supuesto aquí recogido no se dan porque el ciudadano no cede en su posición. Sin el otorgamiento de dichas cesiones, el negocio de fijación es meramente unilateral, según explicamos en el capítulo primero y, como se recordará, la constatación de la exacta naturaleza jurídica del negocio resulta de importancia porque determina su licitud, en el sentido de que la Administración sólo puede adherirse a la postura del contribuyente cuando considere que ésta fija el valor de mercado de forma correcta. Es decir, en estos supuestos el principio de legalidad se impone con toda su firmeza, sin que la Hacienda Pública pueda justificar un alejamiento de la normativa en una pretendida incertidumbre.

### b) Aprobar otra propuesta alternativa formulada por los sujetos pasivos en el curso del procedimiento.

En este tipo de resolución administrativa centraremos nuestro estudio, pues, en nuestra opinión, constituye una verdadera transacción. Frente al supuesto recogido en la letra a), se fundamenta en un proceso negociador que se inicia con la presentación de la propuesta por parte del interesado, que no convence a la Administración, la cual, sin embargo, se ve incapaz de llegar unilateralmente a una valoración objetivamente cierta. En este caso lo más conveniente es que, en el plazo de alegaciones (art. 21.3 RIS), las partes lleguen a un valor concordado, que se aparte del inicialmente propuesto. Si no alcanzan ningún acuerdo, se produce el supuesto recogido en la siguiente letra c). Es a esta figura, contemplada en la letra b) a la que ha de llamarse APAs, pues las resoluciones administrativas que se producen en los otros dos supuestos no son fruto de ningún acuerdo.

### c) Desestimar la propuesta formulada por los sujetos pasivos.

Puede ocurrir que la Hacienda Pública no sólo no se convenza de la corrección del valor fijado por el obligado tributario, sino que considere que el valor de mercado aplicable a la operación concreta es un valor cierto y determinable de manera segura. En estos supuestos, la autoridad fiscal está obligada a prescindir del valor declarado por el particular y establecer el correcto unilateralmente.

Especial importancia tiene la manifestación transaccional de la resolución que pone fin al procedimiento de valoración previa, en cuanto da lugar a la fijación concordada de un valor. Esto es, el valor de mercado del bien se establece de forma negociada a través del otorgamiento de mutuas prestaciones, con la finalidad de eliminar la incertidumbre que provoca ese establecimiento. Se trata de los conocidos como acuerdos previos sobre precios de transferencia, cuya naturaleza es transaccional, como intentaremos razonar a continuación.

Así, empezando desde la base conceptual más elemental, la naturaleza contractual de estos acuerdos <sup>733</sup> es consecuencia de la eficacia vinculante que deriva de su celebración tanto para la Administración como para el propio obligado tributario.

En la Memoria del Proyecto de RIS se menciona explícitamente la eficacia vinculante para ambos intervinientes del APA: «El principio de indisponibilidad de las obligaciones tributarias, que deriva del principio constitucional de reserva de ley, impide calificar, en sentido estricto, la aprobación de la propuesta como un convenio, si bien, considerando los efectos vinculantes para la Administración tributaria y el sujeto pasivo, su naturaleza se aproxima notablemente a la de un acuerdo preparatorio del acto administrativo de liquidación». Tales efectos vinculantes se reflejan, sin dejar lugar a dudas, en el art. 24.1 RIS: «La Administración tributaria y los sujetos pasivos deberán aplicar lo que resulte de la propuesta aprobada» <sup>734</sup>. En concreto, el obligado tributario no podrá tributar de forma diversa a la pactada cuando surja la obligación de liquidar el impuesto y la autoridad fiscal no podrá modificar dicha autoliquidación si se ha adecuado al acuerdo.

<sup>733</sup> Admiten el carácter contractual de esta figura, GÓMEZ-POMAR RODRIGUEZ, J., Los acuerdos previos sobre precios de transferencia. Una reflexión desde la experiencia americana, *Papeles de Trabajo del IEF*, n.º 14, Madrid, 1994, p. 3; MARTÍN QUERALT, J., «Algo más que una reforma...», *cit.*, p. 5; RAMALLO MASSANET, J., *La eficacia de la voluntad...*, *cit.*, p. 237; ZORNOZA PÉREZ, J., *¿Qué podemos aprender...?*, *cit.*, pp. 170 y 171; SERRANO ANTÓN, F., *La terminación...*, *cit.*, p. 84. Así se reconoce expresamente en la legislación norteamericana, en el Revenue Procedure 91-22 (sección 9). Destaca esta nota HORST, T.O., *Transfer Pricing in the United States*, en *The Tax Treatment...*, *cit.*, T. II, p. 76.

<sup>734</sup> En este sentido se pronunciaba el art. 24.1 del Proyecto RIS, pero en términos más claros: «la Administración tributaria y los sujetos pasivos deberán valorar las operaciones de acuerdo con la propuesta aprobada. Los sujetos pasivos deberán contabilizar las operaciones de conformidad con la propuesta aprobada».

Teniendo en cuenta su causa, los APAs se manifiestan como verdaderas transacciones<sup>735</sup>. En efecto, estos pactos se dirigen al establecimiento por los propios intervinientes (convenio autocompositivo<sup>736</sup>) de los términos de una cuestión controvertida (contratos de fijación) mediante el otorgamiento de mutuas concesiones. Hay que tener en cuenta que los intervinientes se mueven en un halo de incertidumbre provocado por la propia inseguridad del concepto «precio de mercado», dentro del cual y en cada caso concreto caben varias posibilidades. El resultado final será el producto de una negociación en la que a través de mutuas cesiones prevalece una postura intermedia. Así es, a pesar de que el valor de mercado parece basado en factores bien definidos, su objetividad se ve reducida como consecuencia de las apreciaciones subjetivas que se producen en toda operación mercantil<sup>737</sup>, convirtiéndose en un concepto jurídico indeterminado.

Las notas esenciales que acaban de ser expuestas diferencian claramente los APAs de las contestaciones a consultas vinculantes, a pesar del parecido indudable que ambas instituciones presentan. A diferencia del acuerdo, cuando el ciudadano dirige una consulta a la Administración no existe ninguna controversia sobre la cuestión, sino que es sólo el particular quien desea conocer qué comportamiento tendrá la Hacienda Pública respecto a su obligación fiscal. La Administración, por su parte, se encarga de aclarar su futura posición, de la cual puede no haber dudado en ningún momento. Por el contrario, en los acuerdos sobre precios de transferencia existe un elemento incierto en sí mismo: el precio de mercado de un bien o de un servicio. Será muy difícil concretar en cada caso cuál es la cuantía de esa magnitud, por no decir imposible. Además, mientras en los APAs se deriva siempre una eficacia vinculante para ambas partes, en las consultas el sujeto pasivo no queda vinculado a la contestación de la autoridad fiscal en ningún caso, y ésta última se encuentra sujeta a seguir el comportamiento descrito en dicha contestación sólo en supuestos concretos (art. 107.4 y 5

<sup>735</sup> En contra, FERNÁNDEZ PÉREZ, J. R., Reglas de valoración: Operaciones vinculadas y otros supuestos especiales, en *El nuevo Impuesto de Sociedades*, vol. III, tomo 5, Expansión, Madrid, 1995, p. 322, quien aduce la imposibilidad de calificar dichos acuerdos como transacciones debido a su celebración con anterioridad a que nazcan los derechos tributarios. A este autor puede oponérsele que, como ya fue explicado en un capítulo anterior, las transacciones tributarias pueden recaer sobre un objeto futuro.

<sup>736</sup> También existen contratos de fijación heterocompositivos sobre precios de transferencia. Por ejemplo, en EE.UU. se ha implantado el arbitraje en la Regla 124, Voluntary Binding Arbitration, Tax Court Rules of Practices, vol.12, C.C.H. Standard Federal Tax Reports 71, 207. Esta normativa permite a las partes acudir a un árbitro cuando se plantee una controversia sobre un hecho relativo a un precio de transferencia. Véase, NAVARRINE, S. C.-ASOREY, R. O., *Arbitraje*, Ed. La Ley, Buenos Aires, 1992, pp. 74 y ss. En España ha estudiado la aplicación del arbitraje a las disputas internacionales sobre precios de transferencia SIMÓN MATAIX, M., «El arbitraje como técnica de resolución de conflictos de doble imposición consecuencia de precios de transferencia», *Impuestos*, septiembre 1996, pp. 25 y ss.

<sup>737</sup> Véase WRAPPE, S. C., «Advance Pricing Agreements...», *cit.*, p. 1347, quien habla de la «ausencia de un modelo objetivo reconocible»; SEER, R., *Contratos, transacciones...*, *cit.*, p. 144.

LGT), siendo la regla general la ausencia de vinculación también para la Hacienda Pública (art. 107.2 LGT).

La correcta delimitación entre los APAs y las contestaciones vinculantes a consultas es muy importante, como consecuencia de la facilidad de su confusión. Y, justamente, en esta equivocación incurre el RIS al regular la presentación por el contribuyente de la propuesta de valoración de un precio de transferencia con la finalidad de celebrar un APA. En concreto, el art. 16.2 dispone que junto a los sujetos pasivos del Impuesto sobre Sociedades «también podrán formular las propuestas a que se refiere el apartado anterior las personas o entidades no residentes en territorio español que proyectaren realizar inversiones en el mismo a través de establecimientos permanentes o de entidades con las que se hallarán vinculadas». Frente al tenor literal de este precepto, en nuestra opinión la previsión que acabamos de transcribir es un supuesto de consulta vinculante del art. 107.4. a) LGT. Si no fuera así, y el Gobierno hubiera querido otorgarles a estos supuestos una naturaleza contractual, el art. 16.2 RIS sería una mera reiteración del apartado primero del mismo artículo, puesto que en este último ya se menciona a todos los sujetos pasivos del Impuesto de Sociedades, lo que incluye a los de obligación real<sup>738</sup>. La constatación del carácter de consulta vinculante del supuesto recogido en el art. 16.2 es importante, por el efecto que de ello deriva, y que es la ausencia de vinculación a su contenido por parte del contribuyente.

Para finalizar con la delimitación conceptual de los APAs sólo nos resta por destacar que la institución descrita en el art. 16 LIS coincide con la definición que la OCDE da de los acuerdos sobre los precios de transferencia en su Recomendación de 13.7.1995 (punto 4.124): «Un acuerdo sobre precios de transferencia es un acuerdo que fija, con carácter previo a que se realicen las transacciones entre empresas asociadas, un conjunto de criterios apropiados (concernientes, por ejemplo, a la metodología del cálculo, los elementos de comparación y los ajustes que podrían ser necesarios en la evolución de los precios) para la determinación de los precios de transferencia aplicables a esas transacciones con una vigencia para un período de tiempo determinado».

## 2. Licitud de los APAs como forma de actuación administrativa

Por lo que respecta a la licitud de la utilización de esta forma de exteriorización de la voluntad administrativa, en nuestra opinión la reserva de ley del

<sup>738</sup> Véase, en este sentido, las observaciones presentadas por el Instituto de Fiscalidad Internacional al Proyecto de RIS, publicadas en *Quincena fiscal*, nº20, 1996, p. 41.



art. 105.c CE ha quedado cumplida dado el carácter de ley formal de la norma donde se recogen los APAs: la Ley del Impuesto sobre Sociedades<sup>739</sup>.

Por lo tanto, la celebración de APAs cuenta con la habilitación legal del art. 16.6 LIS; y sus concretas celebraciones no requieren una nueva norma autorizante.

### 3. Contenido lícito de los APAs: Objeto del acuerdo

Es necesario delimitar los supuestos en que podrán celebrarse los APAs, pues el Libro Blanco circunscribe el ámbito de estos pactos según criterios de «ajustada selectividad».

A pesar de esta recomendación, la LIS no ha especificado ninguna pauta al respecto, por lo que habrá de entenderse que toda operación mercantil entre sociedades vinculadas es susceptible de ser objeto de un acuerdo para la fijación del precio de mercado que le corresponde. En este sentido ya había apuntado GÓMEZ-POMAR, con anterioridad a la promulgación de la Ley 43/1995, que la celebración de APAs no debe estar limitada en función de la operación que se realice, sino por la naturaleza del ente ejecutor de la actividad comercial<sup>740</sup>. En consecuencia, tales convenios deben poder extenderse a todos los tipos de operaciones vinculadas (esto es, las transferencias de mercancías, trasferencias de tecnología y marcas, transferencia de servicios y préstamos<sup>741</sup>).

En esta misma tendencia, el IRS norteamericano ha indicado que los APAs están dirigidos no tanto a supuestos donde se produzcan transacciones concretas, sino a entes determinados, si bien matiza que éstos tienen que realizar alguna de las siguientes operaciones para poder suscribir un acuerdo: A) distribución de bienes terminados. La sociedad filial actúa como una comercializadora/distribuidora de productos terminados fuera del país en que se producen las actividades de marketing/distribución; B) gastos generales de admi-

nistración y dirección; C) servicios técnicos; D) venta de materias primas o piezas y componentes; E) acuerdos sobre los gastos en concepto de contribuciones en transferencia de tecnología e investigación y desarrollo<sup>742</sup>.

Una vez aclarados los supuestos en que puede celebrarse un APA, es necesario advertir que, por supuesto, requisito ineludible de licitud en cuanto a su contenido es la existencia de una incertidumbre relativa a la cuestión objeto del acuerdo. Este presupuesto concurre en la mayoría de las operaciones mercantiles entre empresas vinculadas debido a la dificultad de determinar en cada supuesto concreto el ámbito de fijación de «valor de mercado». Por el contrario, en los supuestos en que el valor de mercado de una operación sea cierto (debido, por ejemplo, a la frecuencia con que se realiza dicha operación entre empresas independientes con un valor unívoco) la celebración de un APA no tiene sentido, pues su contenido no podría ser otro que la fijación de ese valor; en tales casos, si el contribuyente solicita la incoación de un procedimiento de valoración previa, éste sólo podrá finalizar mediante la adhesión de la Administración a la valoración realizada por aquél cuando ésta sea correcta o mediante la desestimación de la propuesta del sujeto pasivo y el establecimiento unilateral del valor cierto por la propia autoridad fiscal.

Por otra parte, el APA puede englobar la totalidad de las operaciones de la entidad vinculada o sólo una parte de ellas. En este sentido, es posible que la compañía sujeta al pago del Impuesto sobre Sociedades prefiera comprobar la eficacia del pacto en relación a un solo producto antes de someter todas sus transacciones a acuerdo y, según resulte aquella negociación, decidir ampliarlo posteriormente a otras áreas. Esta cuestión —es decir, el objeto del contrato y su ubicación en la actividad empresarial del obligado tributario— se clarifica en la reunión preliminar que, como posteriormente analizaremos, es conveniente que lleven a cabo el contribuyente y la Administración con anterioridad a la propia solicitud de acuerdo.

### 4. Alcance del acuerdo

Junto a la determinación de qué operaciones pueden ser objeto de un APA, también resulta problemático el grado de especificación de dichos pactos. En

<sup>739</sup> La OCDE explica, en su Informe de 1995 (punto 1.142) cómo en aquellos países donde el ordenamiento jurídico interno no contemple la celebración de APAs, estos pactos pueden desarrollarse si han firmado un convenio internacional donde se incluya una cláusula similar al art. 25 del Modelo de Convención fiscal de la OCDE y en el supuesto concreto se plantea el riesgo de una doble imposición o un problema de interpretación o aplicación del propio tratado internacional. Como sigue manteniendo el Informe, «en la medida en que los tratados de doble imposición priman sobre el Derecho interno, la ausencia de base jurídica en el Derecho interno para la conclusión de un APA no impide la aplicación de un APA mediante el procedimiento amigable».

<sup>740</sup> GÓMEZ-POMAR RODRÍGUEZ, J., «Los acuerdos previos...», *cit.*, p. 14: «Dado que el interés está centrado en la empresa y no en la operación, puede ser conveniente desde un principio extender los acuerdos previos a las distintas operaciones de las empresas que entrañen precios de transferencia y no limitarlo a una única categoría.»

<sup>741</sup> Según la clasificación que la OCDE realizó de las transacciones entre operaciones vinculadas (Informe de 1979 sobre Precios de Transferencia; revisión de 1993).

<sup>742</sup> Según expone BERQUIST, P. J., «Experience concerning advance pricing agreements», *Intertax*, 1992, n.º 6-7, p. 391. BAKERAND MCKENZIE, «The Temporary Section 482 Treasury Regulation», North American Tax Practice Group, Kluwer, 1994 (citado por CASERO BARRON, R., «Los acuerdos previos sobre precios de transferencia y su regulación en la futura legislación española del Impuesto sobre Sociedades», *REDFHP*, 1995, n.º 238, p. 996, nota 6), opina que no pueden ser objeto de un acuerdo sobre precios de transferencia las distribuciones de costes, excepto las distribuciones de gastos de investigación y desarrollo; la fijación de precios de servicios; y las transferencias de propiedad industrial e intelectual difícil de valorar o con un valor único.

este último sentido, la discusión versa en torno a la inclusión en ellos sólo del método de valoración o a la extensión de la negociación también a los precios finales que serán el resultado de aplicar aquel método.

El art. 16.6 LIS se encuentra redactado de forma muy genérica por lo que respecta al alcance de los acuerdos: «Los sujetos pasivos podrán someter a la Administración una propuesta para la valoración de operaciones efectuadas entre personas o entidades vinculadas». De este párrafo no se deriva si se deben determinar precios finales (esto es, resultados) o únicamente la metodología apropiada para concretar esos precios.

El RIS parece decantarse por la inclusión en todo APA tanto de un método de valoración como de un intervalo de resultados, según se desprende del art. 19.2.c) y d). En concreto, dicho precepto dispone que se deberá presentar como documentación complementaria a la solicitud de acuerdo: a) descripción desde un punto de vista técnico, jurídico, económico y financiero de las operaciones a las que se refiere la propuesta; b) descripción del método de valoración que se proponga, destacando las circunstancias económicas que deban entenderse básicas en orden a su aplicación; c) justificación del método de valoración que se proponga; d) valor o intervalo de valores que se derivan de la aplicación del método de valoración; e) identificación de las empresas que operan en los mismos mercados y de los precios que las mismas aplican en operaciones idénticas o similares a las que son objeto de la propuesta, realizadas entre partes independientes, si dichos precios debieran ser racionalmente conocidos por el sujeto pasivo; f) distribución del resultado de la operación entre las partes intervinientes, que se deriva de la aplicación del método de valoración propuesto, etc.

A nuestro parecer la previsión del RIS relativa a la inclusión en el pacto de los resultados concretos resulta criticable puesto que no siempre es posible realizar una previsión de los precios finales que se obtendrán. Como explica el Instituto de Fiscalidad Internacional en las observaciones presentadas al Proyecto RIS <sup>743</sup>, «no en todos los supuestos será posible realizar una predicción razonable de los valores o intervalo de valores o de la distribución del resultado de la operación entre las partes intervinientes, como consecuencia, por ejemplo, de las funciones cambiantes de las empresas que participan en la transacción objeto del acuerdo previo sobre precios de transferencia».

Como aconseja la OCDE (Informe de 27 de julio de 1995, puntos 4.125 y ss.), resulta más conveniente que se acuerden los métodos de determinación y no resultados de valoración concretos. Ello es debido a que de otro modo, como los acuerdos se basan en meras previsiones de hechos que sólo ocurrirán en el futuro, un mayor número de conclusiones dependería de una predicción incierta <sup>744</sup>.

Esquematizando, los elementos básicos que deben incluirse en un APA son los siguientes <sup>745</sup>:

A. El método de valoración de los precios de transferencia aplicable a las operaciones mercantiles objeto del APA.

Como ya hemos expuesto, se considera que el establecimiento de una metodología otorga mayor fiabilidad a la predicción que la fijación de un resultado concreto.

En este punto se plantea la cuestión de si en un APA debe establecerse siempre uno de los métodos fijados en el art. 16.3 LIS o si los intervinientes en el acuerdo pueden elegir un método diferente. En nuestra opinión, la necesidad de justificar el método pactado (art. 19.2.c RIS) deriva de la posibilidad de que se trate de un método ajeno a los contemplados en la ley con carácter general. Por lo tanto, cualquier método será válido siempre que, evidentemente, se justifique su procedencia en el caso concreto y no atente contra el principio de libre competencia.

B. Las circunstancias de las transacciones que llevan a cabo las compañías y que son objeto de un procedimiento de APA.

Entre estos elementos se incluye la llamada «base del negocio», esto es, las circunstancias de hecho y de derecho que si se alteran pueden suponer la modificación o, incluso, la invalidez del acuerdo. El RIS las califica de «hipótesis fundamentales» (art. 19.2.b), que pueden definirse como los criterios objetivos de carácter económico y empresarial que son fundamentales para las partes en la fijación del método de determinación.

La veracidad de una previsión se encuentra condicionada a la fiabilidad de las hipótesis en que esté fundada. Como ejemplos de esta premisa, el Informe de la OCDE de 1995 (puntos 4.126 y ss.) expone la irrazonabilidad de fijar una fórmula de reparto de beneficios entre sociedades vinculadas si la distribución de funciones entre las empresas va a ser modificada y ni siquiera existen pautas que permitan conocer el papel de cada una. Con carácter general, ese organismo internacional manifiesta reticencias frente a la utilización de previsiones relacionadas con la evolución futura de los beneficios o con los beneficios de empresas independientes.

C. El intervalo de resultados esperado.

Como ha quedado dicho, el RIS parece obligar a incluir en el pacto una predicción de los resultados que las partes esperan alcanzar aplicando a las operaciones mercantiles la metodología pactada.

Así, un contribuyente que desea proponer a la Administración española una metodología de precio de transferencia ha de aclarar los resultados que median-

<sup>743</sup> Publicadas en *Quincena fiscal...*, cit., p. 43.

<sup>744</sup> En este sentido, entre los autores españoles, CASERO BARRON, R., «Los acuerdos previos...», cit., p. 993; CAVESTANY MANZANEDO, M. A., «Los precios de transferencia en la nueva Ley del Impuesto sobre Sociedades desde la perspectiva de las Directrices de la OCDE de julio de 1995», *Carta tributaria*, Monografías, 1996, n.º 245, p. 9.

<sup>745</sup> Así los clasificaba el Revenue Procedure 91-22 (sección 3.03), que fue derogado por la normativa vigente, el Rev. Proc. 96-53.

te la aplicación de ésta espera alcanzar. Ejemplificando este requisito, aquella sociedad fija el intervalo de resultados según el criterio de los analistas, que establecen que distribuidoras independientes de productos similares ganan un margen bruto entre 22 % y 25 % por realizar operaciones semejantes. Siempre que los resultados obtenidos por aquel sujeto pasivo cuando realice el presupuesto de hecho se mantengan dentro de estos porcentajes se considerarán adecuados al «arm's length» y, en consecuencia, no necesitarán ser ajustados; es el llamado Margen Delimitado («Designated Range»). Junto a este margen, existen los Límites Específicos («Specific Limits»), que también deben ser señalados por el contribuyente (en nuestro ejemplo, estarían comprendidos del 19 % al 22 % y del 25 % al 28 %). Si el resultado final recae en un porcentaje comprendido dentro de los Límites Específicos, dicho resultado será ajustado al punto más cercano al Margen Delimitado.

En resumen, el intervalo de resultados esperado se disgrega en:

1. El Margen Delimitado («Designated Range»). Si los resultados se mantienen dentro de este margen se consideran adecuados al «arm's length» y no necesitan ser ajustados.
2. Los Límites Específicos («Specific Limits»), dentro de los cuales los resultados deben ser ajustados al punto más cercano al Margen Delimitado.

Los resultados que caigan fuera de los Límites Específicos no podrán ser ajustados y provocarán la resolución del acuerdo. Esta situación puede ser consecuencia de la incorrección de los documentos en que se basó el APA o de una modificación en las circunstancias que dará lugar, como posteriormente será estudiado, a la aplicación del principio de la supresión de la base del negocio.

Por último, hay que señalar que, junto al contenido recién descrito, los APAs también pueden referirse a los gastos realizados en concepto de contribuciones a actividades de investigación y desarrollo por una entidad vinculada (art. 16.4 LIS), a los gastos producidos en concepto de servicios de apoyo a la gestión prestados entre entidades vinculadas (art. 16.5 LIS) y al coeficiente de subcapitalización (art. 20 LIS). Los APAs con este contenido serán analizados posteriormente con más detenimiento.

## 5. Ventajas de la celebración de un APA

La ventaja principal que los acuerdos previos sobre precios de transferencia ofrecen se centra principalmente en la seguridad jurídica que proporcionan al obligado tributario sobre el respeto de la Administración hacia la valoración de las operaciones que realice con entidades o personas a él vincula-

das<sup>746</sup>. Asimismo, mediante la celebración de estos pactos el contribuyente consigue un ahorro considerable de tiempo y costes<sup>747</sup>.

Desde el primer punto de vista, la certeza jurídica proporcionada consiste en el conocimiento que el sujeto pasivo tendrá tanto de la metodología que debe aplicar para fijar el precio de transferencia en cuestión y que no puede ser revisada por la Hacienda Pública, como de los datos que debe conservar. Este beneficio no sólo recae sobre el sujeto pasivo, sino también en la economía nacional, pues las empresas tendrán más confianza en sus inversiones en España dada la seguridad explicada que los APAs aportan respecto a la tributación<sup>748</sup>.

Por otro lado, el contribuyente se protege contra sanciones si cumple con los términos del acuerdo, como consecuencia de la ausencia de culpabilidad en el comportamiento, a parte de que es imposible apreciar una omisión de ingreso, al estar vinculada también la Administración.

Además, si el acuerdo no llega a concluirse la empresa conocerá, al menos, que la metodología propuesta por ella al solicitar la iniciación del APA no será aceptada en una eventual inspección.

Por lo que respecta al ahorro de tiempo y de gastos, éste se alcanza como consecuencia de la comunicación que se desarrolla entre el obligado tributario y la Administración a lo largo del procedimiento establecido para fijar el valor con

<sup>746</sup> Como explica MARTÍN QUERALT, J., «Algo más que una reforma...», *cit.*, p. 6, «en economías abiertas a los mercados exteriores y en empresas con fuertes ramificaciones en el mercado interior las transacciones entre los diversos agentes económicos no pueden quedar paralizadas por el fantasma de las operaciones vinculadas ni los intercambios económicos pueden quedar atezados por la sombra de la legislación fiscal. Ni la Administración respetuosa con el principio de legalidad, ni el contribuyente respetuoso con la Ley tienen nada que temer. Justamente lo contrario». Sobre el principio de seguridad jurídica, con carácter general, RODRÍGUEZ BEREJO, A., «El sistema tributario...», *cit.*, pp. 35 y ss.

<sup>747</sup> Sobre las ventajas e inconvenientes de los APAs, véase el Informe de la OCDE de 1995 (puntos 4.143 y ss.); «International Chamber of Commerce, Statement Comments on Advanced Pricing Agreements», Documento 180/381, Rev., París, 1994, par. 9, citado por CASERO BARRON, R., «Los acuerdos previos...», *cit.*, p. 995, nota 5; BERGQUIST, P. J., «Experience...», *cit.*, pp. 387 y ss.; DEVOY, A., y SPARKES, K., «Recent Developments in Transfer Pricing», *Tax Planning International Review*, vol. 20, n.º 8, 1993, pp. 18 y 19; WRAPPE, S. C., «Advance Pricing Agreements...», *cit.*, pp. 1354 y ss.; SCHWARTZ, M. N., y otros, «Working With the APA Process», *Tax Notes International*, 1994, vol. 8, n.º 23, pp. 1519 y ss. En la literatura española, GÓMEZ-POMAR RODRÍGUEZ, J., «Los acuerdos previos...», *cit.*, p. 12; CASERO BARRON, R., «Los acuerdos previos...», *cit.*, pp. 994 y ss.; MARTÍN QUERALT, J., «Algo más que una reforma...», *cit.*, p. 6; CORDÓN EZQUERRO, T., «Los acuerdos previos...», *cit.* (y II), pp. 3 y ss.; PASQUAL PEDREÑO, E., *Impuesto sobre Sociedades y contabilidad*, Lex Nova, Valladolid, 1996, p. 213.

<sup>748</sup> Así lo manifestó en 1995 el propio Director del Programa de Acuerdos sobre Precios de Transferencia norteamericano. Recogido por SHAUGHNESSY, S., «Officials Promote APA Program as 'One-Stop Shopping' Success», *Tax Notes*, 1995, vol. 68, n.º 9, pp. 1027 y ss.

carácter previo, donde además hay una ausencia de rivalidad entre las partes<sup>749</sup>. Como manifestó Robert E. Ackerman<sup>750</sup>, director del programa de APAs en EE.UU., este pacto reduce las cargas de los contribuyentes, a la vez que facilita el acuerdo de una forma cooperativa. Las palabras de este funcionario se inscriben en el criterio general de la Administración, abogados y contribuyentes estadounidenses, que consideran a los APAs como el método más efectivo de solucionar los problemas de los precios de transferencia<sup>751</sup>.

Por su parte, la Hacienda Pública también se ve beneficiada porque alcanza el fin encomendado por el ordenamiento de una manera más eficaz y rápida que mediante la fijación unilateral, esto es, la tributación de un beneficio acorde con los precios de mercado. Junto a ello, consigue una mayor paz jurídica, evitando una controversia sobre un valor que en la mayoría de los casos acabaría estimando incorrectamente, debido a su incertidumbre, a la vez que se liberan recursos que ya no serán necesarios para alcanzar un precio de transferencia tras años, sino que podrán ser utilizados en la realización de otra actividad administrativa<sup>752</sup>.

Junto a todos estos argumentos, también puede destacarse que los APAs eluden la doble imposición con mayor eficacia que la aplicación de los convenios internacionales para evitar la doble imposición ajustados al Convenio Modelo de la OCDE o que la aplicación del Convenio de 23 de julio de 1990 en el supues-

to de los países pertenecientes a la Unión Europea<sup>753</sup>. Por este motivo son preferibles los acuerdos bi- y multilaterales, en los que participan varios Estados, que los unilaterales, que se realizan entre el sujeto pasivo y un sólo Estado. En efecto, en estos últimos sólo participan un Estado y el contribuyente y la incorporación de un segundo país se hace a través de la celebración de un acuerdo bilateral dentro del marco del procedimiento amigable, como ha explicado la OCDE en su Informe de 1995 (punto 4.130 y 4.146)<sup>754</sup>. Afortunadamente, en nuestro país, el art. 16 LIS acepta la celebración de acuerdos bi- y multilaterales sobre precios de transferencia, por lo que es aconsejable en todo caso que la Administración española utilice dichos pactos, pues evitan en mayor medida el riesgo de la doble imposición y, en consecuencia, ofrecen a los sujetos pasivos una mayor seguridad jurídica<sup>755</sup>. En este sentido se pronunciaba el Informe sobre la Reforma del Impuesto sobre Sociedades, que señala en el capítulo IV que «las correcciones por operaciones vinculadas generan excesos de imposición difícilmente corregibles aún en el marco de los procedimientos establecidos en los Convenios bilaterales para impedir la doble imposición o en el procedimiento todavía inédito del Convenio de arbitraje en la Unión Europea. Por esta causa conviene establecer la figura de los Acuerdos Previos en materia de precios de transferencia entre la Administración Tributaria y los contribuyentes».

La mayor eficacia en todos estos puntos del acuerdo frente a la determinación unilateral se basa en la cooperación que se desarrolla entre autoridades fiscales y contribuyentes, que aumenta la comprensión por parte de las autoridades

<sup>749</sup> CORDÓN EZQUERRO, T., «Los acuerdos previos...», *cit.* (y II), p. 3. En EE.UU., WRAPPE, S. C., «The IRS expands...», *cit.*, p. 804, quien confirma la aceptación que los APA tienen entre los contribuyentes estadounidenses a través de la exposición del número de solicitudes de acuerdos: en 1992, 25; en 1993, 43; en 1994, 78 (todos estos años los datos fueron cogidos a 30 de septiembre); y en 1995 (a 31 de marzo), 96. Un ejemplo del ahorro que la celebración de acuerdos supone para el sujeto pasivo lo demuestra el menor número de datos y documentación que en la práctica el IRS le exige frente a la voluminosa información que ha de presentar cuando la Administración realiza una comprobación del precio de transferencia por el que el sujeto ha tributado, como explica BRUNORI, D., «Advance Pricing Agreement Program Is Getting High Marks», *Tax Notes*, vol. 63, n.º 2, 1994, p. 141.

<sup>750</sup> Intervención recogida por BRUNORI, D., «Advance Pricing...», *cit.*, p. 139.

<sup>751</sup> Véase las opiniones de diversos estamentos recogidas por BRUNORI, D., «Advance Pricing...», *cit.*, pp. 139 y ss.

<sup>752</sup> El procedimiento de acuerdos previos sobre precios de transferencia tiene en EEUU una duración media de nueve meses, según recoge BRUNORI, D., «Advance Pricing...cit.», p. 141.

La OCDE plantea en su Informe de 1995 (punto 4.153) un punto de discusión en torno a la eficacia de los APAs, debido a que la mayoría de los sujetos pasivos que desean celebrar un acuerdo cumplirían de todas formas sus obligaciones fiscales de forma correcta. En estos supuestos no se consigue una mayor justicia en la tributación; la diferencia entre la realización de un APA y la fijación unilateral no reside en el contenido del precio de transferencia, sino en un mero ahorro de tiempo. Por otra parte, se estarán destinando a una actividad muy específica medios materiales y humanos, que quizás deberían utilizarse para evitar el fraude fiscal de otros contribuyentes menos cumplidores.

<sup>753</sup> Cuando la Administración corrige unilateralmente el precio de transferencia declarado por el sujeto pasivo, el art. 16.1 LIS prevé el ajuste bilateral. Así se intenta evitar la doble imposición que podría suponer la aplicación del principio «arm's length» a una sola de las sociedades vinculadas y no a las demás, ya residan éstas últimas en el extranjero o en España. Este ajuste se realizará siguiendo las directrices del Convenio Modelo de la OCDE de 1977, cuyo art. 9.2 se expresa en los siguientes términos: «Cuando un Estado contratante incluye en los beneficios de una empresa de este Estado y somete, en consecuencia, a imposición los beneficios sobre los cuales una empresa de otro Estado contratante ha sido sometida a imposición en este otro Estado, y los beneficios así incluidos son beneficios que habrían sido realizados por la empresa del primer Estado si las condiciones convenidas entre las dos empresas hubieran sido las que se hubiesen convenido entre empresas independientes, el primer Estado procederá al ajuste correspondiente del montante del impuesto que ha percibido sobre esos beneficios.» También hay que mencionar el convenio para evitar la doble imposición en caso de corrección de los beneficios de empresas asociadas, firmado en Bruselas el 23 de julio de 1990 (90/436/CEE).

<sup>754</sup> Textualmente el Informe dispone que «los APP bilaterales o multilaterales reducen muy sensiblemente o eliminan la posibilidad de doble imposición (...). Por el contrario, los APP unilaterales no aportan certeza respecto a la reducción de la doble imposición, porque las Administraciones fiscales que conocen de las transacciones regidas por el acuerdo pueden considerar que el método adoptado no otorga un resultado conforme al principio de plena concurrencia» (punto 4.146).

<sup>755</sup> CORDÓN EZQUERRO, T., «Los acuerdos previos...», *cit.* (y II), pp. 2 y 3.

fiscales de las complejas operaciones internacionales, y permite soluciones individuales para casos específicos. La ausencia de confrontación favorece la objetividad en el estudio de la contabilidad y demás documentos de la compañía.

Por otro lado, en los APAs se elimina la ventaja con que cuenta la Administración cuando actúa de forma unilateral, que se refleja en su incorporación a la fijación del precio de transferencia con posterioridad a que la operación comercial se haya producido. En estos últimos supuestos, la empresa establece la metodología aplicable a tales precios con carácter previo a que la operación se realice y sin conocer el criterio de la Hacienda Pública a este respecto; si su autoliquidación es comprobada e inspeccionada, la Administración tributaria tiene el privilegio de la visión posterior, lo que le permite enfocar el tema tomando como referencia lo que ocurrió frente a la perspectiva de la empresa que se basó en meras previsiones. Por otra parte, cuando, contando con esa ventaja, el inspector modifica el precio de transferencia por considerar que el establecido por el sujeto pasivo no se adecua a los precios de mercado habrán transcurrido varios años desde la realización de la operación comercial, por lo que la empresa no podrá corregir la tributación correspondiente a los períodos impositivos inspeccionados sin preocuparse acerca de ajustes correlativos en otros entes pertenecientes al grupo vinculado y ubicados en terceros Estados. En este sentido, explica BERGQUIST <sup>756</sup> cómo el APA tiene la cualidad de incorporar a la Administración dentro del proceso de determinación de la metodología aplicable, forzándola a dar su criterio con anterioridad a que la operación se haya realizado, a que «se ponga el dinero encima de la mesa», en palabras de este autor; solucionándose las incertidumbres que en otro caso tendría que afrontar el contribuyente a solas.

Por último, la celebración de APAs tiene la ventaja de disminuir los riesgos de inspecciones y de pleitos costosísimos, lo que no sólo beneficia al contribuyente, sino también al Estado que reducirá su actividad al respecto a comprobar el cumplimiento de aquél con los términos del acuerdo. Ello es consecuencia de la vinculación que deriva de dichos acuerdos y que impide una revisión del contenido, al igual que también es consecuencia de la mejor información con que ha contado la Hacienda Pública. En realidad, la celebración de un APA no excluye la posibilidad de inspecciones tributarias, pero sí limita su ámbito. Como ya expusimos en el capítulo tercero y concretaremos al examinar el régimen jurídico de estos acuerdos, la Administración no puede revisar el contenido del acuerdo, debiendo limitarse a la comprobación de los presupuestos de validez. Lo que en todo caso sí se elimina mediante la conclusión de esta transacción es la imposición de sanciones en relación a las entidades y operaciones mercantiles incluidas en el acuerdo si se ha respetado el contenido del APA.

## 6. Inconvenientes de la celebración de un APA

La constatación de las ventajas que se derivan de la celebración de un APA no debe hacer obviar sus inconvenientes, pues sólo mediante su análisis se pueden afrontar y proponer medidas que los eliminen o, al menos, reduzcan.

En primer lugar hay que destacar los problemas que presentan los APAs unilaterales, tanto para el obligado tributario como para otras Administraciones fiscales diferentes a aquélla con la que el particular ha celebrado el pacto <sup>757</sup>. Como explica CORDÓN EZQUERRO <sup>758</sup>, el contribuyente tiende a asignar mayor parte de su renta hacia el país con el que negocia el APA, con el efecto de que se reduce artificialmente la renta declarada en el Estado donde está ubicada la empresa vinculada. Esto provoca que este segundo país no acepte la asignación de gastos e ingresos pactados entre el contribuyente y el primer Estado, con lo que se produce una doble imposición.

Pero además, con independencia de su carácter unilateral o bilateral, los APAs presentan diversos riesgos, sobre todo para el particular. En primer lugar, la negociación del acuerdo requiere que la empresa facilite a la Administración informaciones necesarias para fijar la metodología aplicable, cuya utilización a otros efectos puede resultar muy perjudicial para la firma, tanto desde un punto de vista comercial como respecto a eventuales inspecciones tributarias. Por otra parte, el contribuyente desconoce qué información de la solicitada por la Hacienda Pública es relevante o no en la formación del acuerdo. Este miedo es el que ha provocado mayor reticencia de las empresas vinculadas para instar el procedimiento de fijación consensual de los precios de transferencia <sup>759</sup>.

Para evitar dicho peligro se propone la confidencialidad y la estanqueidad de la información obtenida en el desarrollo del acuerdo, de forma que la Administración tributaria sólo pueda utilizarla para valorar la operación vinculada objeto del pacto y no esté legitimada para transferirla a otro Estado sin autorización del sujeto pasivo. En este sentido, el art. 20.1 RIS establece que la documentación que debe ser presentada por el sujeto pasivo en el procedimiento para la valoración previa de operaciones efectuadas entre sujetos vinculados únicamente tendrá efectos en relación a tal procedimiento y será exclusivamente utilizada respecto del mismo. La Memoria del Proyecto RIS menciona como fundamento de la medida la garantía de los derechos del sujeto pasivo, «de tal manera que, bajo ningún concepto, pudieran quedar desmerecidos los mismos por causa de la presentación de documentación que puede referirse a aspectos

<sup>756</sup> BERGQUIST, P. J., «Experience concerning...», *cit.*, p. 388.

<sup>757</sup> Informe de la OCDE de 1995 (puntos 4.148 y 4.149).

<sup>758</sup> CORDÓN EZQUERRO, T., «Los acuerdos previos...», *cit.* (y II), p. 4.

<sup>759</sup> DEVOY A., y SPARKES, K., «Recent developments...», *cit.*, pp. 17 y ss.

básicos de su actividad económica»<sup>760</sup>. Esta confidencialidad se podría poner en peligro si se satisficieran las reclamaciones de algunos autores norteamericanos que reclaman la publicación de los APAs; frente a ello, el IRS considera suficiente la publicación de una «Notice» donde se recojan las líneas generales del razonamiento seguido para alcanzar conclusiones en relación a un número considerable de acuerdos, pero en los que no se revela ninguno de los datos proporcionados por las empresas parte del convenio, ni el impacto que la conclusión de éste tiene en ellas<sup>761</sup>.

En el caso de que el contribuyente retire su solicitud de APA o si ésta es rechazada tras la presentación de la información requerida, la documentación será devuelta al particular que la aportó (art. 20.4 RIS). El Informe de la OCDE de 1995 (punto 4.157) establece que, en tal supuesto, los órganos de la Inspección sólo podrán utilizar en una comprobación posterior de la situación tributaria del sujeto los datos fácticos que éste aportó con la intención de celebrar un acuerdo, que consisten en la información sobre los hechos que es presentada normalmente para apoyar los resultados de la autoliquidación. El resto de los datos, tales como las proposiciones de regulación, las observaciones, opiniones y juicios de valor, no pueden ser tenidos en cuenta en procedimientos de inspección<sup>762</sup>.

Junto a ello, la OCDE (Informe de 1995, punto 4.155) plantea como medida de control a este respecto que las exigencias de documentación al contribuyente no deben ser más exhaustivas en un APA que cuando la Administración fija de

<sup>760</sup> Informe de la OCDE de 1995 (punto 4.158). En la doctrina española, GÓMEZ-POMAR RODRÍGUEZ, J., «Los acuerdos previos...», *cit.*, p. 13. Con carácter general, el Proyecto de Ley de Derechos y Garantías de los Contribuyentes intenta garantizar el carácter reservado de la información obtenida por la Hacienda Pública; en concreto, el art. 18 dispone que «los datos, informes o antecedentes obtenidos por la Administración tributaria tienen carácter reservado, sin que puedan ser cedidos o comunicados a terceros, salvo en los supuestos previstos en las leyes. Cuantas autoridades o funcionarios tengan conocimiento de estos datos, informes o antecedentes estarán obligados al más estricto y completo sigilo respecto de ellos, salvo en los casos previstos en las leyes».

<sup>761</sup> Explicado por SCHWARTZ, M. N., y otros, «Working With...», *cit.*, p. 1522, que mencionan la primera que se produjo, la Notice 94-40.

<sup>762</sup> En el mismo sentido, la sección 9.ª Rev. Proc. 91-22 dispone que salvo que se haga constar lo contrario, ni el acuerdo ni ninguna de las informaciones que se hayan presentado con ocasión del mismo, salvo las que versen sobre cuestiones de hecho, pueden ser utilizadas por el contribuyente o por la Administración tributaria como prueba o justificación en procedimientos judiciales o administrativos en relación a ejercicios fiscales, operaciones o entidades que no estén cubiertas por el acuerdo. Asimismo, salvo que se haga constar expresamente lo contrario, en el caso en el que no se alcanzara un acuerdo, o alcanzado éste, se revoque o cancele, ni el acuerdo ni la propuesta formulada para aplicar un método concreto de fijación del precio de transferencia ni las cuestiones no de hecho que se hayan presentado o elaborado con ocasión de aquél, podrán ser consideradas por el contribuyente o por la Administración tributaria como una declaración de la otra parte en cualquier procedimiento judicial o administrativo, para los ejercicios tributarios para los que se solicitó el acuerdo o fue ejecutado.

forma unilateral el precio de transferencia. Sin embargo, hay que tener en cuenta que, en el marco de un acuerdo, la Hacienda Pública debe disponer de datos relativos a las previsiones y a sus fundamentos, que no son necesarios en los procedimientos administrativos unilaterales de fijación que versan sobre operaciones que ya han tenido lugar. En opinión de los expertos de aquel organismo, la documentación que la autoridad tributaria puede pedir en el desarrollo de los acuerdos ha de limitarse a los elementos relacionados con las prácticas industriales y comerciales del contribuyente. Por otra parte, los Estados deben tener en cuenta que las informaciones accesibles al público relativas al mercado y a sus transacciones son limitadas; que no todos los contribuyentes tienen la posibilidad de realizar un análisis profundo del mercado y que sólo las sociedades-madres están perfectamente informadas de la política de fijación de precios de su grupo.

Al margen de estas cautelas, algunos autores proponen que se atribuya la competencia para celebrar el acuerdo a un órgano distinto de aquél que ostenta la competencia inspectora sobre la persona o entidad vinculada<sup>763</sup>. Esta postura será tratada posteriormente, al analizar el órgano competente.

Además, la Administración debe evitar universalizar los resultados alcanzados en un APA celebrado con una parte de las sociedades vinculadas y no considerarlos válidos para cualquier acuerdo posterior en otras condiciones de mercado.

Asimismo, es necesario mencionar la imposibilidad de aplicar el convenio a ejercicios impositivos anteriores a la fecha de su celebración. En este sentido, el art. 16.6 LIS establece expresamente que «la aprobación de la propuesta surtirá efecto respecto de las operaciones que se inicien con posterioridad a la fecha en que se realice la citada aprobación siempre que las mismas se efectúen según los términos de la propuesta aprobada, y tendrá validez durante tres períodos impositivos».

Frente a esta última prescripción, la OCDE (Informe de 1995, punto 4.137) aboga porque los métodos de fijación convenidos puedan extenderse a períodos anteriores al de su celebración no prescritos<sup>764</sup>. En apoyo de esta postura CASERO BARRÓN<sup>765</sup> expone tres argumentos: a) si las circunstancias económicas de las operaciones realizadas en períodos anteriores al acuerdo, pero que son objeto de comprobación por la Inspección tras él, son las mismas que las examinadas respecto a las operaciones sobre las que se llega a un convenio, el inspector que lleva a cabo aquella comprobación debería asumir el mismo método que el establecido en el pacto; b) un razonamiento de coordinación, pues si existiendo un acuerdo con el obligado tributario celebrado con fecha 1-1-1996, el inspector

<sup>763</sup> Así lo propone GÓMEZ-POMAR RODRÍGUEZ, J., «Los acuerdos previos...», *cit.*, pp. 1 y 13.

<sup>764</sup> La retroactividad de la metodología pactada en un APP también se admite por el IRS estadounidense, tal como explica BERGQUIST, P. J., «Experience concerning...», *cit.*, pp. 389 y 390.

<sup>765</sup> CASERO BARRÓN, R., «Los acuerdos previos...», *cit.*, pp. 1001 y 1002.



aplica un criterio diverso del contenido en el pacto para determinar un precio de transferencia correspondiente a una operación entre ese sujeto pasivo y una entidad a él vinculada realizada en 1993, en la mayoría de los supuestos se producirá una doble imposición, por lo que el sujeto pasivo podrá instar el procedimiento amistoso previsto en el art. 25 del convenio Modelo de la OCDE de 1977. Y en ese procedimiento, el órgano competente de la Administración española, que será a su vez el encargado de concluir la celebración de acuerdos del art. 16.6 LIS, propondrá con toda seguridad al Estado con el que desarrolla el procedimiento amistoso aplicar los mismos criterios metodológicos que los contenidos en el acuerdo celebrado con el obligado tributario en 1996; c) la finalidad de los acuerdos no se centra sólo en evitar la doble imposición, sino que también abarca el establecimiento de métodos de determinación que sean fáciles de ejecutar por parte del contribuyente. Por otra parte, la aplicación retroactiva de la metodología pactada beneficiará especialmente a los sujetos pasivos que estén siendo sometidos a una inspección por períodos impositivos anteriores. Si no existe ningún procedimiento de inspección, la retroactividad puede no favorecer a la empresa si, por ejemplo, acaba de introducirse en una nueva línea de negocios <sup>766</sup>.

Otra desventaja que presenta la celebración de un APA reside en la incertidumbre que sufren los sujetos pasivos acerca de la culminación del acuerdo. En efecto, es posible que tras haber soportado una preparación compleja no llegue a celebrarse el pacto, habiendo padecido en este caso la empresa una pérdida de tiempo y trabajo innecesaria. Este inconveniente se salva a través de la instauración de conversaciones informales con carácter previo a la propia solicitud de acuerdo, donde la Administración se pronuncie sobre las posibilidades de culminación del pacto. Así el sujeto pasivo podrá ponderar la conveniencia de iniciar el procedimiento de acuerdo o no. Esta fase ha sido incorporada al procedimiento en el art. 18.2 RIS.

Hay que mencionar el desplazamiento que sufren los contribuyentes con menos recursos. La celebración de un APA requiere un procedimiento costoso <sup>767</sup> y largo, sobre todo si se requiere la intervención de un experto independiente. Esta discriminación debe ser evitada, pues dos particulares en la misma situación tributaria tienen que disfrutar de las mismas posibilidades de celebrar el acuerdo; esto se conseguiría estableciendo un procedimiento simplificado para los pequeños contribuyentes, en el que se adecue la información solicitada a la importancia de la operación internacional objeto del APA <sup>768</sup>.

Los contribuyentes que se acogerán, sin duda, en mayor medida a los APAs son los que desarrollen un número considerable de transacciones vinculadas. Entre ellos, la fijación de la metodología mediante acuerdo puede beneficiar especialmente a aquéllos que deben aplicar como metodología «el precio derivado de la distribución del resultado conjunto de la operación de que se trate, teniendo en cuenta los riesgos asumidos, los activos implicados y las funciones desempeñadas por las partes relacionadas» (art. 16.3.c LIS). En efecto, este criterio resulta más impreciso que el resto de los establecidos en el art. 16.3, por lo que su examen y aprobación a través de un convenio resultará más flexible que si es fijado unilateralmente por el contribuyente y comprobado por la Administración.

Por supuesto, el acuerdo es recomendable a las empresas que sean flexibles en la determinación de la metodología aplicable para hallar el precio de transferencia. Si el sujeto pasivo sólo está dispuesto a fijar el criterio preestablecido por él mismo, será mejor que no solicite la formación de un APA, pues es improbable que la Administración admita sin modificaciones su propuesta <sup>769</sup>.

Desde un punto de vista práctico, quizás resulte desaconsejable la celebración de APA a las empresas que no estén siendo objeto de inspección en ese momento. La razón estriba en que también para la conclusión de estos pactos es competente el Departamento de Inspección Financiera y Tributaria de la AEAT, por lo que existe el riesgo de que se interese por la actividad mercantil de la sociedad, iniciando el procedimiento de comprobación e inspección sobre las operaciones no sometidas al acuerdo. Frente a esto, si ya existe un procedimiento de inspección sobre la adecuación de los precios de transferencia fijados por la empresa al precio de mercado puede resultar recomendable que ésta solicite la celebración de un APA, con la finalidad de convencer al órgano inspector de que aplique la metodología pactada a los ejercicios anteriores objeto de investigación. Como expone SCHWARTZ <sup>770</sup> no es infrecuente en la práctica americana que el órgano inspector —que se encuentra incluido a la vez en la comisión que examina el APA— se convenza de la conveniencia de aplicar la metodología propuesta por el contribuyente antes de que el resto de los miembros de la comisión se persuadan de ello. Esto beneficiará al sujeto pasivo, cuya tributación no quedará a expensas del criterio unilateral del inspector, así como al propio inspector, pues su adscripción al criterio pactado le supondrá un ahorro del tiempo que hubiera empleado en alcanzar un criterio que, dada la inseguridad reinante en torno a los precios de transferencia, no habría sido el correcto.

<sup>766</sup> SCHWARTZ, M. N., y otros, «Working With...», *cit.*, p. 1523.

<sup>767</sup> SCHWARTZ, M. N., y otros, «Working With...», *cit.*, p. 1523, cuantifican el coste de los primeros acuerdos que se realizaron en cientos de miles de dólares y, en ocasiones, en millones. Ello era debido, en parte, a la inexperiencia de la Administración en este campo.

<sup>768</sup> Informe de la OCDE de 1995 (punto 4.164).

<sup>769</sup> Así lo explican en relación a la situación norteamericana SCHWARTZ, M. N., y otros, «Working With...», *cit.*, p. 1522.

<sup>770</sup> SCHWARTZ, M. N., y otros, «Working With...», *cit.*, p. 1522.

## 7. Régimen jurídico

En este apartado se abordan cuestiones pertenecientes al régimen jurídico que o bien no han sido expuestas a lo largo del estudio de los APAs o bien exigen realizar precisiones, porque aunque hayan sido expuestas en el desarrollo del régimen general necesitan alguna matización. El resto de temas que, aun perteneciendo a este epígrafe desde un punto de vista sistemático, ya han sido analizados con anterioridad o no presentan ninguna especialidad respecto al régimen general de todas las transacciones —como, por ejemplo, las causas de invalidez— no volverán a ser expuestos para evitar una reiteración que no aportaría nada a su entendimiento.

### a) Procedimiento

El procedimiento de valoración previa ha sido desarrollado reglamentariamente, tal y como prescribía el art. 16.4 LIS. El RIS contempla una regulación al respecto, que en gran medida copia el procedimiento establecido en EE.UU. para estos acuerdos (Rev. Proc. 96-53)<sup>771</sup>.

El procedimiento se inicia con la presentación de la propuesta de valoración por parte de los sujetos pasivos del Impuesto, acompañada de una documentación inicial (art. 18 RIS)<sup>772</sup>. Para poder fundamentar su propuesta de metodología, el sujeto pasivo habrá tenido que realizar un estudio económico, ya que la decisión de si un precio de transferencia cumple con el principio «arm's length» es fundamentalmente económica. Sólo así estará en condiciones de decidir varios factores: si le conviene iniciar un procedimiento de APA, la metodología que en su opinión más se adecua al valor de mercado, así como de asegurar que el criterio que se fije finalmente en el acuerdo le permita una flexibilidad suficiente en el mercado para actuar en condiciones competitivas<sup>773</sup>.

Una vez formulada la propuesta, pero con carácter previo a la tramitación formal de dicha solicitud, se ha instaurado un trámite de enjuiciamiento por parte

de la Administración sobre la procedencia de llevar a cabo el procedimiento de valoración previa (art. 18.2 RIS). La realización de este trámite evita al sujeto pasivo el gasto inútil de tiempo y trabajo en la elaboración de una propuesta de valoración, siempre costosa, cuando no existe ninguna posibilidad de que las negociaciones culminen en acuerdo. Igualmente, ofrecen a la Administración la oportunidad de evitar que se cursen solicitudes de APAs improcedentes. Esta fase, como decimos, se contiene en el art. 18 RIS, aunque con un carácter más bien unilateral. En efecto, según está regulado en dicho precepto, el obligado tributario aporta una documentación a los órganos competentes que la examinan y se pronuncian sobre la conveniencia de iniciar el procedimiento de APA. Sin embargo, en nuestra opinión, el sentido del art. 18 podría reconvertirse a un diálogo mediante el que se llegaría a una conclusión más correcta, como será justificado a continuación.

### a') Conversaciones preliminares informales

La finalidad de este contacto previo se ramifica en la búsqueda de claridad sobre: a) los datos, documentos y análisis que deberán acompañar la solicitud del acuerdo; b) la necesidad de un experto independiente; c) la oportunidad del método de determinación del precio de transferencia propuesto; d) las posibilidad de que se incorpore al acuerdo una autoridad extranjera; e) las propuestas de la Administración tributaria y los procedimientos que se seguirán para evaluar la solicitud de acuerdo<sup>774</sup>.

La Memoria del Proyecto de RIS establece expresamente que el procedimiento para la resolución de las propuestas de valoración de operaciones vinculadas «sin antecedentes en nuestro Derecho tributario, se caracteriza por exigir, tanto de la Administración tributaria como del sujeto pasivo un considerable esfuerzo que se materializa en una amplia documentación y en un detenido examen de la misma. Por esta razón, al objeto de evitar costosos trámites a los sujetos pasivos, y teniendo en cuenta la diversa naturaleza de las operaciones a valorar, se establece una fase previa en la que, a través de una documentación de carácter preliminar, la Administración tributaria pueda valorar la justificación de continuar con el procedimiento».

Pero, sobre todo, este examen previo permite a la Hacienda Pública el enjuiciamiento de la justificación de iniciar un procedimiento de valoración conjunta de operaciones vinculadas, lo que deberá realizar bajo el parámetro de la ausencia de «un mercado organizado referido a las mismas (las operaciones)», tal y como se recogía en el art. 19.1 Proyecto RIS. Esta exclusión de los supuestos en que exista un mercado organizado está basada en la idea de que en esos casos no

<sup>771</sup> Literatura americana al respecto, HORST, T. O., *Transfer Pricing...*, cit., pp. 72 y ss.; BERGQUIST, P. J., «Experience...», cit., pp. 391 y ss.; SCHWARTZ, M. N., y otros, «Working with...», cit., pp. 1519 ss.; del mismo autor, «Advance Pricing Agreements: Starting the Process», *Tax Notes*, vol. 65, n.º 2, 1994, pp. 235 ss. y «APAs: Successfully Reaching Agreement», *Tax Notes*, vol. 66, n.º 8, 1995, pp. 1181 ss.

<sup>772</sup> Junto a esto, el art. 17.1 del mismo Reglamento establece la obligación de que la propuesta de valoración sea suscrita «por la totalidad de las personas o entidades vinculadas que realizarán las operaciones objeto de la misma».

<sup>773</sup> Sobre el papel y contenido del estudio económico, véase OLSON, L.S., y otros, «Advance Pricing Agreements: The Role of the Economic Study», *Tax Notes*, 1994, vol. 63, n.º 13, pp. 1755 y ss.; SCHWARTZ, M. N., y otros, «Advance pricing agreements...», cit., pp. 235 y 236.

<sup>774</sup> En Estados Unidos estas conversaciones están previstas en la sección 4 del Revenue Procedure 96-53. HORST, T. O., *Transfer Pricing...*, cit., p. 72

es necesario el procedimiento previo de valoración concordada, debido a la concurrencia de elementos comparables que permiten el conocimiento del valor de mercado con exactitud.

Aunque la redacción definitiva del RIS ha variado, y se ha eliminado toda referencia a la existencia de un mercado organizado que haga innecesaria la conclusión de un APA, en nuestra opinión el sentido es el mismo, como demuestra la Memoria del Proyecto RIS: «en un procedimiento tan novedoso en nuestro sistema tributario como el que nos ocupa, es muy conveniente establecer una especie de contacto previo con el sujeto pasivo a fin de orientarle en relación a las particularidades del mismo y, en su caso, evitar trámites y molestias innecesarias si la pretensión de dicho sujeto pasivo no es subsumible en el marco del referido procedimiento. En este sentido puede apuntarse que la fase previa de carácter informativo diseñada por la norma reglamentaria se asemeja a la denominada “conferencia previa” de las prácticas administrativas anglosajonas».

Las cuestiones concretas que se abordarán en estas reuniones son, principalmente (art. 18 RIS) <sup>775</sup>:

A. Identificación de las personas o entidades que vayan a realizar las operaciones a las que se refiere la propuesta, señalando las principales relaciones comerciales y financieras establecidas o que se establecerán entre ellas así como aquellas de las que resulte la relación de vinculación.

El Rev. Proc. 96-53 permite que el sujeto pasivo guarde anonimato cuando considere que las posibilidades de que las conversaciones culminen en un acuerdo son escasas y teme que los datos suministrados puedan utilizarse en una eventual inspección. Sin embargo, la determinación de si el acuerdo puede prosperar o no sólo será válida cuando la empresa facilite su identidad, pues la Administración puede cambiar su criterio al respecto una vez que conozca quién es el contribuyente.

B. Descripción sucinta de las operaciones a las que se refiere la propuesta. Esto significa la posibilidad de que el APA no englobe la totalidad de las operaciones realizadas por el sujeto pasivo.

C. Identificación de otras operaciones realizadas entre las entidades vinculadas, a las que no afectará la propuesta de valoración.

D. Descripción sucinta del método de valoración que se proponga.

E. Existencia de propuestas de valoración estimadas o en curso de tramitación ante Administraciones tributarias de otros Estados.

Junto a esta documentación, el Rev. Proc. 96-53 (sección 4) prevé la presentación de información sobre la fundamentación de la solicitud de APA, como por

ejemplo, información sobre competidores, sobre calendarios <sup>776</sup> o sobre la incorporación de un experto independiente.

Por lo tanto, mediante el examen de la propuesta, la Hacienda Pública debe decidir sobre la idoneidad de intentar culminar un acuerdo. La decisión que tome se comunicará a los sujetos pasivos en un plazo de treinta días contados desde el que se formule la propuesta (art. 18.2 RIS). Y conviene señalar que la existencia de discrecionalidad administrativa respecto de la conveniencia de iniciar el procedimiento concordado ha sido objeto de crítica. En este sentido, el Instituto de Fiscalidad Internacional propone, en sus observaciones al Proyecto de RIS <sup>777</sup>, la inclusión en el Reglamento de una lista de supuestos en que el procedimiento se considere inadecuado, entre los que pueden citarse los casos en que lo que el sujeto pasivo persigue es una política agresiva de precios con la finalidad de aminorar su carga fiscal o cuando se intenta alcanzar un acuerdo previo en operaciones donde una de las empresas vinculada reside en un paraíso fiscal.

Es importante, por otro lado, hacer hincapié en la conveniencia de instaurar el llamamiento a un experto independiente. El papel de este tercero se reduciría al de un mero mediador, que persigue el acuerdo sobre el método de valoración entre las partes, opinando de una forma técnica y objetiva sobre los propuestos por cada una de ellas.

#### *b') Contenido de la solicitud*

Una vez notificado el resultado del examen previo (o, en su defecto, a partir del transcurso de treinta días), el particular interesado debe presentar una documentación complementaria (art. 19 RIS), que se disgrega en cinco apartados, a saber: 1. información general; 2. justificación del método de valoración propuesto del precio de transferencia; 3. intervalo de valores que se derivan de la aplicación del método de valoración; 4. circunstancias que se consideran base del negocio; 5. otras circunstancias.

#### *1. INFORMACIÓN GENERAL* <sup>778</sup>:

En el RIS se recoge la exigencia de que se presente una «descripción desde un punto de vista técnico, jurídico, económico y financiero de las operaciones a

<sup>775</sup> El objeto y la finalidad de estas conversaciones preliminares son expuestos con claridad por HORST, T. O., *Transfer Pricing...*, cit., pp. 72 y ss. Véase, asimismo, SCHWARTZ, M. N., y otros, «Advance pricing agreements...», cit., pp. 237 y ss.

<sup>776</sup> En EE.UU., la media de tiempo para la culminación de los APAs es de tres años.

<sup>777</sup> Publicadas en *Quincena...*, cit., p. 42.

<sup>778</sup> En la legislación norteamericana, el contenido de la solicitud viene establecido en la Sección 5 del Rev. Proc. 96-53.

que se refiere la propuesta» (art. 19.2.a). Consideramos conveniente detallar más exactamente la documentación que debería integrarse en este apartado.

El sujeto tendría que presentar datos relativos a muy diversos asuntos, además de los que se hayan acordado en las conversaciones preliminares:

1. La identificación de los obligados tributarios partes en el acuerdo.
2. Las organizaciones, actividades, negocios y transacciones que serán objeto del acuerdo.
3. Una breve descripción de las operaciones, estructura organizativa mundial, propiedad, capital, acuerdos financieros, operaciones principales y lugares donde se desarrollan y los principales flujos de transacciones entre las partes.
4. Datos fiscales y financieros de las partes representativos de los tres últimos años, incluyendo información pertinente y declaraciones tributarias, estados financieros, informes anuales, acuerdos sobre precios de transferencia entre las diferentes entidades o personas vinculadas, estudios de mercado y financieros, procedimientos de contabilidad del grupo, los planes de operaciones y líneas mundiales del producto o informes sobre la rentabilidad de las áreas del negocio.
5. La moneda funcional de cada parte y la moneda en la que se realizan los pagos entre partes por operaciones cubiertas por la propuesta de acuerdo.
6. Una descripción de los métodos significativos de contabilidad financiera, así como cualquier diferencia destacable entre los métodos de contabilidad financiera y tributaria que tengan una relevancia directa en la solicitud del acuerdo.
7. Un relato de cualquier previsión estatutaria relevante, tratado tributario, decisión jurisdiccional y normativa que tenga relación con la solicitud.
8. Una explicación de las respectivas posiciones del contribuyente y de la Administración tributaria sobre objetos que estén en la actualidad siendo objeto de una auditoría, un recurso administrativo o un juicio.

## 2. JUSTIFICACIÓN DEL MÉTODO DE VALORACIÓN PROPUESTO:

Junto a esos datos el contribuyente debe aportar una información justificativa de la elección del método de valoración realizada (art. 19.2.c RIS), que puede disgregarse en los siguientes elementos:

1. Estimaciones adecuadas de la rentabilidad y el rendimiento de las inversiones (por ejemplo, margen bruto de beneficio, rentabilidad sobre los activos, etc).
2. Un análisis funcional de cada parte interviniente en el acuerdo, describiendo las actividades económicas realizadas, los activos empleados, los costes económicos y los riesgos asumidos.

3. Un análisis económico de las políticas de precios del sector económico en el que se inserte el sujeto pasivo y de las funciones económicas desarrolladas dentro de los mercados y de las áreas geográficas que se propone incluir en el acuerdo.
4. Listado de estimaciones de los beneficios del sector de la industria económica donde se ubica el obligado tributario.
5. Una presentación detallada de los criterios empleados para identificar transacciones comparables u operaciones similares.

Como ha sido explicado, el método de valoración propuesto no tiene por qué ceñirse a los establecidos en el art. 16.3 LIS. Por el contrario, el ciudadano puede presentar otro método diverso, siempre que justifique su conveniencia y su aplicación no infrinja el principio de libre concurrencia.

## 3. INTERVALO DE RESULTADOS

El RIS parece exigir, en todo caso, que se incluya una previsión sobre los resultados esperados. Esta afirmación deriva del contenido del art. 19.2.d), que no contempla ningún supuesto en que se exceptúe la aportación de dicho dato. En nuestra opinión, sin embargo, hubiera sido conveniente recoger la eventualidad de que en determinadas circunstancias no fuera necesaria la fijación del intervalo de valores, pues puede resultar imposible hacer una predicción de los resultados a los que conduce la aplicación del método de valoración propuesto.

Como explicamos anteriormente, el intervalo de valores se divide en un margen delimitado y en los límites específicos. El primero es el ámbito de resultados esperado y dentro del cual los resultados se consideran adecuados al principio de libre concurrencia y no necesitan, en consecuencia, ser ajustados. Así, siguiendo el ejemplo expuesto al tratar este tema, el contribuyente propone un margen delimitado que se comprende entre el 22 % y el 25 %, pues es este porcentaje el que obtienen normalmente empresas independientes que aplican el método de valoración propuesto a sus operaciones mercantiles. Junto a este dato, también han de indicarse los límites específicos, que serían, en el caso que nos ocupa, los porcentajes comprendidos del 19 al 22 % y del 25 al 28 %. Si los resultados finales caen dentro de estos ámbitos se ajustarán al punto más cercano del margen delimitado. Si, por el contrario, caen fuera de ellos el APA se considera resuelto, por modificación de las circunstancias base del acuerdo.

## 4. CIRCUNSTANCIAS CONSIDERADAS BASE DEL NEGOCIO

En efecto, en la solicitud debe incluirse una serie de presupuestos esenciales («Critical assumptions»), que consisten en cualquier circunstancia acerca del contribuyente, un tercero o del mercado cuya modificación afectaría a la sustancia del acuerdo (art. 19.2.b RIS). Entre dichas situaciones se encuentra la altera-

ción de las circunstancias de tal manera que provoca que los resultados esperados (margen delimitado) no se obtengan y por el contrario deriven unos resultados que o bien caen dentro de los límites específicos (lo que provoca la adaptación de dichos resultados a los esperados) o bien se mantienen incluso fuera de dichos límites (que da lugar a la resolución del APA).

Como posteriormente estudiaremos, se trata de una aplicación de la supresión de la base del negocio, que conduce a su modificación o resolución.

## 5. OTRAS CIRCUNSTANCIAS

La Administración puede solicitar al sujeto pasivo cualquier información o dato que considere relevante en relación a la propuesta de valoración. Y, del mismo modo, el particular está habilitado para presentar, en cualquier momento del procedimiento anterior al trámite de audiencia, las alegaciones y datos que estime importantes a esos efectos (art. 21.1 RIS).

Con carácter obligatorio, deben incluirse en dicha propuesta las cuestiones que habrán de ser tratadas en el informe que, en caso de aprobarse el acuerdo, tendrá obligación de redactar el sujeto pasivo anualmente (art. 27 RIS). Asimismo, sería conveniente que expresara si alguna de las entidades vinculadas es residente en un Estado extranjero con el que España tenga un Convenio de doble imposición y, si es así, si desea que se alcance un acuerdo entre la Administración nacional y la autoridad extranjera competente.

En EE.UU. el particular debe indicar un término de duración del acuerdo. Sin embargo, en el Derecho español no podrá incluirse este elemento en la propuesta, pues el art. 16.6 LIS fija un plazo taxativo de tres períodos impositivos de vigencia del acuerdo.

### c') Tramitación

Por lo que respecta al órgano competente para celebrar los acuerdos previos, es la Inspección de los Tributos. En efecto, siguiendo el criterio establecido en el capítulo tercero de este trabajo sobre las reglas de competencia (epígrafe III.B.1.b), el encargado de concluir el APA ha de ser el competente para fijar el precio de transferencia de forma unilateral si dicho pacto no se hubiera producido<sup>779</sup>.

<sup>779</sup> Como explica ZORNOZA PÉREZ, J. J., «Determinación de los precios...», *cit.*, p. 127, la competencia para comprobar los precios de transferencia establecidos por el sujeto pasivo —y, en su caso, sustituirlos por otro— recae en la Inspección de los Tributos, en el marco de las actuaciones de valoración previstas en el art. 13 RGIT.

En contra, algunos autores recomiendan deslindar la competencia inspectora y la de conclusión del acuerdo. Hay que tener en cuenta que en los APAs el sujeto pasivo proporciona a la Administración una información muy relevante no sólo para la determinación del método de fijación del precio, sino también a otros efectos tributarios. De esta forma, excluyendo del conocimiento de los órganos inspectores la información facilitada en el curso del procedimiento de APA se garantiza al contribuyente la confidencialidad. En este sentido, GÓMEZ-POMAR RODRÍGUEZ<sup>780</sup> propone que el encargado de llevar a cabo las negociaciones esté ubicado en el Departamento de Inspección Financiera y Tributaria de la AEAT, pues deberá gozar de facultades inspectoras. Dada la complejidad de la materia y la necesidad de entrar en contacto, en ocasiones, con un Estado extranjero, todas las negociaciones de APA deben centralizarse en un órgano de ámbito estatal, la Comisión para la Determinación de los Precios de Transferencia, donde hubiese representación de la Oficina Nacional de Inspección, la Unidad de Fiscalidad Internacional, la Subdirección General de Ordenación Legal y el órgano con competencia inspectora sobre la sociedad vinculada cuando sea distinto de la ONI. Sin embargo, esta comisión no tendría potestad para concluir el acuerdo, que descansará en el Presidente de la AEAT o en su Director General.

No ha sido éste el criterio escogido por el RIS que atribuye la competencia tanto para instruir como para resolver, por lo que respecta a los acuerdos unilaterales, al órgano inspector que en otro caso hubiera fijado unilateralmente el precio de transferencia. Si se considera que tiene los suficientes conocimientos como para realizarlo de forma unilateral, también estará capacitado desde un punto de vista técnico para establecer dicho precio de forma consensuada. Por otro lado, la estanqueidad de la información no fáctica suministrada por el sujeto pasivo, que garantiza que el inspector no pueda utilizarla a otros efectos, podría quedar salvaguardada mediante la consideración de estos datos como carentes de eficacia probatoria, incluso para justificar la apertura de un procedimiento de inspección al respecto, ya que no pueden ser considerados confesiones, al recaer sobre elementos no fácticos. En concreto, el art. 25 RIS otorga la competencia para instruir y resolver el procedimiento unilateral al Departamento de Inspección Financiera y Tributaria de la AEAT, a cuyo jefe corresponderá designar a los inspectores que se harán cargo del examen de la documentación presentada por el sujeto pasivo en el curso del procedimiento.

Frente a esto, cuando se trate de acuerdos en que intervenga otro u otros Estados, ya no tendrá sentido que sea la Inspección la competente para perfeccionar el APA, porque ello supondría dislocar la competencia en el ámbito interno y en el internacional. Lo lógico será que cuando el sujeto pasivo comunique al órgano inspector, en el curso de las conversaciones preliminares, la conve-

<sup>780</sup> GÓMEZ-POMAR RODRÍGUEZ, J., «Los acuerdos previos...», *cit.*, pp. 15 y 18.

nencia de incorporar a un segundo Estado, aquél dé trámite a los órganos competentes para celebrar los acuerdos internacionales. En este sentido, el art. 26.7 RIS atribuye la competencia para la celebración de acuerdos con las Administraciones de otros Estados al Director General de Tributos, que es el competente según los tratados para evitar la doble imposición para celebrar los procedimientos amistosos con esa finalidad.

Siguiendo con el procedimiento, tras recibir la documentación necesaria, pero antes de redactar la propuesta de resolución, el órgano competente concederá a los sujetos pasivos un plazo no inferior a diez días ni superior a quince para formular las alegaciones y presentar los documentos que consideren pertinentes (art. 21.3 RIS). Es este el momento en que se puede llevar a cabo la negociación, en los supuestos en que la Administración rechaza la valoración propuesta inicialmente por el ciudadano, pero se encuentra incapaz de fijar unilateralmente de forma correcta el valor de mercado de la operación en cuestión.

Para entender con claridad esta idea hay que reiterar la diferenciación entre las varias alternativas, pues sólo en los supuestos en que se produce una transacción se hace necesario el trámite de alegaciones:

1. En primer lugar puede ocurrir que la Administración rechace la propuesta de valoración realizada por el contribuyente porque considere que no fija el valor de mercado exacto, que además es posible determinar con certeza. En este caso, la Hacienda Pública puede rechazar la tramitación del procedimiento de valoración en el momento de las conversaciones preliminares, como establecía con más claridad que la regulación vigente (contenida en el art. 18.2 RIS) el art. 19.3 Proyecto RIS: «la Administración tributaria comunicará a los sujetos pasivos, motivadamente, el resultado del examen previo antes de transcurridos treinta días naturales contados a partir del siguiente al que se formule la propuesta. Transcurrido dicho plazo sin haberse producido la comunicación se entenderá que está justificado el procedimiento de valoración». Sin embargo, es posible que sólo tras la tramitación del procedimiento el órgano competente se dé cuenta de la incorrección del valor propuesto, en cuyo caso dictará resolución administrativa rechazando la propuesta formulada por los sujetos pasivos (art. 22.1 RIS). El momento en el que se rechaza la propuesta, al inicio del procedimiento o en su finalización, depende de la claridad con que se aperciba la Hacienda Pública de la ausencia de correspondencia entre el valor propuesto y el de mercado.
2. En segundo lugar, es posible que la Administración se convenza de la corrección de la propuesta del obligado tributario. En este caso, dictará resolución administrativa adheriéndose a aquélla, que es un negocio jurídico compositivo unilateral (art. 22.a RIS)<sup>781</sup>.

3. Por último, la Administración puede llegar a la conclusión, mediante el examen de la documentación aportada, de que la valoración presentada por el contribuyente es incorrecta, pero considera que la fijación del valor correcto es incierta. Este es el supuesto en el que, como ya advertimos, hemos centrado nuestro estudio, porque presenta naturaleza contractual. En estos casos, la autoridad fiscal continuará con el procedimiento, concediendo al particular un plazo de alegaciones en el que se llega a una fijación acordada, como demuestran los términos del art. 22.b RIS que concede un tercer contenido a la resolución administrativa que pone fin al procedimiento: «Aprobar otra propuesta alternativa formulada por los sujetos pasivos en el curso del procedimiento». El otorgamiento de contraprestaciones es evidente, tanto por parte del ciudadano (que abandona en parte o totalmente su propuesta inicial) y por parte de la Hacienda Pública que no impone, estando legitimada para ello, una valoración alternativa.

El plazo de alegaciones consiste, en definitiva, en una fase previa a la redacción definitiva de la resolución que consiste en la elaboración de un borrador de propuesta del precio de transferencia de común acuerdo entre el particular y el funcionario encargado de revisar la documentación, es decir, del instructor del procedimiento, donde se incluyen los términos del acuerdo, así como las hipótesis básica y el contenido del informe anual.

En todo caso, el contribuyente puede retirar la propuesta en cualquier momento anterior a la conclusión del pacto con la Administración o al posterior convenio con el Estado extranjero.

Una vez transcurridos 15 días desde la puesta de manifiesto del expediente a los particulares, la autoridad fiscal dicta la resolución administrativa que pone fin al procedimiento.

En este acto administrativo finalizador del procedimiento se consignan el lugar y la fecha de su formalización; la identificación de los sujetos pasivos y la descripción de las operaciones a las que se refiere la propuesta; los elementos esenciales del método de valoración e intervalo de valores que se derivan del mismo; el período de tiempo al que se refiere la propuesta; la expresa aceptación de los sujetos pasivos afectados por los efectos que se derivan de la aprobación de la propuesta y las razones o motivos por los que la Administración tributaria considera conveniente la aprobación de la propuesta (art. 22 RIS<sup>782</sup>). Asimismo debería incluirse referencia a los hechos que constituyen la base del negocio y la extensión del informe anual que debe presentar el contribuyente junto a las futuras declaraciones del IS.

<sup>781</sup> En estos supuestos el art. 20.3 Proyecto RIS permitía prescindir del trámite de audiencia: «Se podrá prescindir del trámite de audiencia cuando no figuren en el procedimiento ni sean tenidos en cuenta en la resolución otros hechos ni otras alegaciones y pruebas que las aducidas por los sujetos pasivos.»

<sup>782</sup> En este precepto también se prevén los datos que deberán consignarse en los supuestos de desestimación de la propuesta.



Por último, señalar que el art. 16.6 LIS establece el silencio negativo para los supuestos en que la Administración no dicta resolución respecto de la propuesta formulada. Este criterio ha sido recogido por el art. 22.6 RIS: «El procedimiento deberá finalizar antes de seis meses contados desde la fecha de presentación de la propuesta de valoración (...). Transcurrido dicho plazo sin haberse producido una resolución expresa, la propuesta podrá entenderse desestimada». No entendemos la razón que ha llevado al legislador a atribuir un carácter denegatorio al silencio en relación a las APAs cuando, por el contrario, se ha decantado por el silencio positivo en la regulación de otras instituciones transaccionales, como los planes de amortización (art. 5.7 RIS) o los planes de reinversión (art. 37.7 RIS). Esta misma crítica es realizada por PASCUAL PEDREÑO<sup>783</sup>, quien alega que el establecimiento del silencio negativo en los APAs puede dejar a estas figuras sin relevancia práctica.

#### *d') Intervención de un segundo Estado*

Como hemos expuesto, en el acuerdo para fijar el precio de mercado de la operación realizada entre entidades o personas vinculadas pueden intervenir, frente al obligado tributario, varias Administraciones tributarias<sup>784</sup>. De esta forma se consigue que los Estados donde residen las diversas entidades vinculadas apliquen los mismos criterios de valoración, evitando así la doble imposición.

Para ello se establece un procedimiento especial, que se inicia mediante la solicitud del sujeto pasivo de incorporar a otro Estado a la propuesta. En efecto, ha de ser la propia empresa sujeta al tributo la encargada de promover la incorporación de un segundo país al acuerdo. El momento procesal oportuno es el instante de presentar la propuesta (art. 26.1 RIS). La Hacienda Pública valorará este requerimiento mediante una decisión, que en caso de ser desestimatoria no puede ser impugnada. Ello no impide que, una vez que la Administración española y el particular hayan acordado un método de valoración, aquélla tramite un procedimiento amistoso con la finalidad de evitar la doble imposición (art. 26.1 RIS).

El instrumento jurídico mediante el que se celebra el convenio entre los Estados con los que España tiene suscrito un convenio de doble imposición es el procedimiento de acuerdo amistoso de consulta conducente a resolver de forma negociada los problemas de doble imposición regulado en el Convenio Modelo de la OCDE de 1992 (art. 25) e incorporado por nuestro país a los

Convenios para evitar la doble imposición (art. 26.2 RIS)<sup>785</sup>. En concreto, aquel art. 25 dispone en su apartado primero:

«Cuando una persona considere que las medidas adoptadas por uno o ambos Estados contratantes implican o pueden implicar para ella una imposición que no sea conforme a las disposiciones del presente convenio, con independencia de los recursos previstos en el Derecho interno de esos Estados, podrá someter su caso a la Autoridad competente del Estado contratante del que sea residente o nacional. El caso deberá plantearse dentro de un plazo de cinco años desde la primera notificación de la medida determinante de la imposición no conforme a las disposiciones del Convenio» (...) 3.—«Las autoridades competentes de los Estados contratantes harán lo posible para resolver de común acuerdo las dificultades o disipar las dudas que plantea la interpretación del Convenio mediante un acuerdo amistoso. También podrán ponerse de acuerdo para tratar de evitar la doble imposición en los casos no previstos en el Convenio», 4.—«Las autoridades competentes de los Estados contratantes pueden comunicarse directamente entre sí a fin de llegar a un acuerdo según se indica en los apartados anteriores. Cuando se considere que este acuerdo puede facilitarse mediante contactos personales, el intercambio de puntos de vista puede tener lugar en el seno de una comisión compuesta por representantes de las autoridades competentes de los Estados contratantes»<sup>786</sup>.

Por su parte, la Unión Europea ha establecido una vía específica para alcanzar una misma fijación de precios de transferencia entre Estados miembros. El Convenio, de 23 de julio de 1990, relativo a la supresión de la doble imposición en el caso de corrección de los beneficios de empresas asociadas dispone:

«Cuando un Estado contratante tuviere intención de corregir los beneficios de una empresa en aplicación de los principios enunciados en el art. 4 (entre los que se encuentra la vinculación), informará con la debida antelación a la empresa de su intención y le dará ocasión de informar a la otra empresa, de forma que ésta pueda informar a su vez al otro Estado contratante (...). Si, tras la comunicación

<sup>785</sup> Informe de la OCDE de 1995 (punto 4.140). Como explica SIMÓN MATAIX, M., «El arbitraje...», *cit.*, p. 29, la utilización del procedimiento amistoso del art. 25 del Modelo OCDE en los acuerdos previos introduce por primera vez dicho procedimiento antes de cualquier corrección de precios de transferencia. En efecto, hasta ahora el procedimiento amistoso ha sido empleado como forma de solución de conflictos de doble imposición una vez que la Administración ya había actuado, comprobando y modificando los precios de transferencia.

<sup>786</sup> Sobre este procedimiento amistoso, véase el Informe del Comité de Asuntos Fiscales de la OCDE de 1984 «Precios de transferencia y empresas multinacionales. Tres estudios fiscales» (capítulos II y IV), traducido por VILLA GIL, J. M. de la, *op. cit.*, pp. 117 y ss. En este mismo Informe, la OCDE documenta acerca del recurso posterior a un arbitraje obligatorio si no se alcanza un acuerdo entre los Estados respecto a los ajuste correlativos de los precios de transferencia, cuyo establecimiento desaconseja (capítulo III). Respecto al convenio amistoso y al arbitraje internacional sobre la fijación de los precios de transferencia, NAVARRINE S. C., y ASOREY, R. O., *Arbitraje...*, *cit.*, pp. 63 y ss.; SIMÓN MATAIX, M., «El arbitraje...», *cit.*, pp. 28 y ss.

<sup>783</sup> PASCUAL PEDREÑO, E., *Impuesto sobre Sociedades...*, *cit.*, p. 214.

<sup>784</sup> GÓMEZ-POMAR RODRÍGUEZ, J., «Los acuerdos previos...», *cit.*, p. 16, recomienda que los acuerdos sean bilaterales, esto es, que participen sólo dos Estados en la fijación del precio de mercado. En estos casos, la incorporación de una tercera Administración tributaria al convenio será posterior a su conclusión.

de dicha información, las dos empresas y el otro Estado contratante aceptasen la corrección, no serán de aplicación los arts. 6 y 7 (Procedimiento amistoso y arbitral)» (art. 5) <sup>787</sup>.

Un ejemplo específico del mecanismo de establecimiento de precios de mercados concordados se encuentra en el Convenio entre España y Canadá, cuyo art. 25.3 regula que «especialmente las Autoridades competentes de los Estados contratantes podrán consultarse a fin de llegar a un acuerdo... b) Para que las rentas de un residente en un Estado contratante y de cualquier persona asociada, según el artículo 9 (empresas asociadas), sean atribuidas de manera idéntica».

Respecto a los países no pertenecientes a la Unión Europea con los que España no haya suscrito un Convenio para evitar la doble imposición la celebración de acuerdos respecto a la fijación de los precios de transferencia se puede negociar mediante la vía diplomática (arts. 26.2 y 26.7 RIS).

Hay que aclarar que la incorporación de una Administración extranjera al convenio no es obligatoria, pues el art. 16.6 se limita a establecer una potestad del Estado español. Esto significa que caben los acuerdos cuyas únicas partes sean la Hacienda Pública española y el obligado tributario (acuerdo unilateral). Sin embargo, la OCDE aconseja que cuando el Estado o Estados donde las empresas vinculadas tengan su sede haya suscrito con otro país un convenio para evitar la doble imposición, la autoridad correspondiente les informe del acuerdo celebrado con la empresa residente, para que puedan incorporarse a este acuerdo si lo consideran adecuado.

Si los dos o más Estados llegan a un acuerdo, lo pondrán en conocimiento del sujeto pasivo, quien puede oponerse a él en un plazo de diez días, transcurrido el cual se considera que da su aprobación (art. 26.4). La negativa del particular a dicho acuerdo provoca la desestimación de la propuesta (art. 26.5). Cuando, por el contrario, el ciudadano dé su aprobación el acuerdo se formalizará en un documento con el contenido establecido en el art. 26.6 RIS.

Si, finalmente, ambos Estados son incapaces de culminar el acuerdo, éste puede concluirse entre el Estado donde reside y el propio obligado tributario (art. 26.9).

Por último, es necesario destacar la conveniencia de que la reglamentación de los APAs no se limite a contemplar los supuestos en que es el Estado español el que solicita a otro la incorporación a un acuerdo que se negocia con una empresa situada en nuestro país, sino que se prevean y regulen los casos en que España es reclamada para unirse a un acuerdo celebrado entre otro Estado y una empresa ubicada en ese país, aunque con filiales en el nuestro <sup>788</sup>. En este sentido se pronuncia el art. 26.10 RIS, que extiende el procedimiento previsto a los casos en que la Hacienda Pública de otro Estado solicite al español la iniciación

de un procedimiento dirigido a suscribir un acuerdo sobre métodos de valoración de precios de transferencia.

## b) Vinculación

Una vez concluido el acuerdo, todos los intervinientes quedan obligados a su observancia (art. 24 RIS) <sup>789</sup>. Esto se traduce en que la empresa deberá valorar la operación en cuestión según el precio fijado en el pacto y las Administraciones partes no podrán modificar dicha autoliquidación si la sociedad se ha ajustado al convenio.

Para que la Hacienda Pública pueda comprobar si los precios de transferencia que realiza el contribuyente se adecúan a los métodos de fijación establecidos en el APA, así como constatar la continuidad de los presupuestos que constituyen la base del negocio, es conveniente imponer al particular, como deber formal, la obligación de facilitar un informe cada período impositivo sobre la correcta aplicación del precio convenido <sup>790</sup>. Así lo prevé el RIS (art. 27), que obliga a presentarlo junto a la declaración del Impuesto sobre Sociedades <sup>791</sup>. El contenido de este informe se precisa en el art. 27 RIS. De esta forma, la Hacienda Pública constatará el cumplimiento del acuerdo a través de dichos informes anuales.

Junto a esta verificación a través de los informes anuales, la Hacienda Pública puede controlar al sujeto pasivo utilizando sus potestades de comprobación e investigación ordinarias. Como ya expusimos al examinar las ventajas de los APAs, la celebración de estos pactos no excluye la realización de actividades inspectoras que, eso sí, en ningún caso podrán replantear el contenido del pacto, debido a la vinculación que nace del acuerdo también para la Administración. En este sentido se pronuncia el art. 24.3 RIS: «La Inspección de los Tributos, en sus actuaciones de comprobación e investigación, realizará las siguientes funciones: a) Comprobará que los hechos y operaciones descritos en la propuesta aprobada se corresponden con los efectivamente habi-

<sup>789</sup> El efecto vinculante que deriva de los precios de transferencia se afirma tajantemente en EE.UU (Rev.Proc. 96-53, sección 10.01); ver, por todos, SCHWARTZ, M., y otros, «Working With...», *cit.*, p. 1520. En nuestro país, GÓMEZ-POMAR RODRÍGUEZ, J., «Los acuerdos previos...», *cit.*, p. 18.

<sup>790</sup> La presentación de este informe anual es recomendada por la OCDE (Informe de 1995, punto 4.138). En EE.UU. se encuentra expresamente regulado en el Revenue Procedure 96-53 (sección 11.01).

<sup>791</sup> BERGQUIST, P. J., «Experience...», *cit.*, p. 399, se cuestiona la procedencia de presentar el informe aisladamente al órgano competente para celebrar el acuerdo o su inclusión en la autoliquidación anual de forma que sería controlada por los órganos de la Inspección.

<sup>787</sup> DOCE 20-8-90.

<sup>788</sup> Así lo recomienda GÓMEZ-POMAR RODRÍGUEZ, J., «Los acuerdos previos...», *cit.*, p. 18.

dos; b) Comprobará que la propuesta aprobada ha sido correctamente aplicada»<sup>792</sup>.

Por otra parte, si los resultados de aplicar la metodología pactada difieren de los establecidos en el Margen Delimitado, que son los que se alcanzarían valorando el precio de transferencia a precios de mercado, debe permitirse que el contribuyente realice un ajuste, siempre que esos resultados se encuentren dentro del margen de los Límites Específicos.

### c) Período de vigencia

El art. 16.6 LIS establece expresamente un período de vigencia del acuerdo de tres años. Sin embargo, en nuestra opinión podría aceptarse que, una vez transcurrido ese tiempo, el obligado tributario solicitase una renovación ya sea previa renegociación de sus términos o con el mismo contenido<sup>793</sup>. En este sentido, el Revenue Procedure 96-53 (sección 11.08) prevé la posibilidad de que el acuerdo se renueve una vez transcurrido su plazo de vigencia, siempre que el contribuyente y la Administración estén satisfechos con el resultado obtenido.

La solicitud de renovación debería ser hecha por el sujeto pasivo, ajustando, si lo considerara necesario, las hipótesis básicas, los hechos y cálculos contenidos en el acuerdo inicial.

<sup>792</sup> En el mismo sentido, la sección 11.03 del Revenue Procedure 96-53 dispone que a) Si la Inspección lleva a cabo una comprobación sobre un ejercicio incluido en el acuerdo previo, no podrá modificar el método para la determinación del precio de transferencia acordado. b) Sólo se podrá comprobar: 1. El cumplimiento de buena fe del contribuyente con los términos y condiciones del acuerdo. 2. Si las cuestiones materiales incluidas en el acuerdo y el informe anual siguen siendo válidas y reflejan fielmente las operaciones del contribuyente. 3. Si los datos y los cálculos realizados al aplicar el método son correctos desde el punto de vista puramente material o de hecho. 4. Si las hipótesis básicas («critical assumptions») sobre las que se asienta el acuerdo siguen siendo válidas. 5. Finalmente, si el contribuyente ha aplicado de forma consistente el método y las hipótesis básicas incluidas en el acuerdo.

En parecidos términos, CASERO BARRÓN, R., «Los acuerdos previos...», *cit.*, p. 996, expone los supuestos tasados en los que la AEAT puede realizar trabajos de investigación y comprobación sobre los APAs: que los elementos fácticos y circunstanciales tomados en cuenta para llegar al acuerdo son los que se producen en la realidad. Que los presupuestos determinantes y circunstancias económicas que sirvan de premisa al acuerdo no se han modificado o variado. Que el método de determinación de los precios de transferencia establecido en el acuerdo se ha aplicado correctamente por el contribuyente. Que los resultados o precios previstos en la conclusión de un acuerdo han sido alcanzados en la realidad.

<sup>793</sup> En este sentido se pronuncia la OCDE en su Informe de 1995, punto 4.143. Como explica PALAO TABOADA, C., *Los precios de transferencia*, en PALAO TABOADA, C., y otros, *Temas pendientes de Derecho Tributario*, Cedecs, Barcelona, 1997, p. 28, la limitación a tres años obstaculiza la efectiva aplicación de las APAs.

### d) Invalidez

El APA sigue, lógicamente, en este aspecto las directrices propias de todos los contratos de Derecho público transaccionales a los que pertenece. Por ello, respecto de las causas de nulidad y anulabilidad nos remitimos al capítulo tercero de este trabajo (epígrafe V)<sup>794</sup>.

Por lo que respecta a la impugnación del APA por los motivos establecidos para ello e, incluso, a la impugnación de la decisión de la Hacienda Pública de no llevar a cabo el procedimiento de acuerdo, el sujeto pasivo habrá de esperar a que la Hacienda Pública dicte el acto de liquidación (art. 23 RIS). Ello supone un perjuicio para el particular que cree apreciar en el acuerdo sobre precios de transferencia la concurrencia de una causa de nulidad o anulabilidad, o que no esté conforme con la desestimación de la solicitud de inicio del procedimiento de acuerdo<sup>795</sup>.

Importa destacar que, al igual que la Administración no puede replantear el contenido de un APA mediante el ejercicio de sus facultades inspectoras, es imposible que el ciudadano fundamente su recurso en una discrepancia con el contenido del acuerdo, como consecuencia de la naturaleza transaccional de los APAs.

Consideramos conveniente examinar con un poco más de detenimiento la invalidez del acuerdo por supresión de la base negocial, esto es, cuando se ocasiona una variación significativa de las circunstancias económicas existentes en el momento de aprobación de la propuesta. En este sentido, el art. 16.6 LIS sólo contempla el supuesto de que se produzca «una variación significativa de las circunstancias económicas existentes en el momento de la aprobación de la propuesta», permitiendo entonces que la misma sea modificada para adecuarla a las nuevas circunstancias.

<sup>794</sup> El Informe de la OCDE de 1995 prevé expresamente la anulación, incluso retroactiva, del acuerdo en casos de fraude o de manipulación de la información en el desarrollo de las negociaciones o en los supuestos de inobservancia por el contribuyente de las condiciones prevista en el APA (punto 4.139).

Del mismo modo, el Rev. Proc. 96-53 (sección 11.05) impone la revocación del acuerdo cuando el IRS determine que ha habido fraude por parte del contribuyente en relación con los hechos declarados en la solicitud del acuerdo previo o mala fe en el cumplimiento del pacto.

<sup>795</sup> La ausencia de explicación de esta postura se veía incrementada en el Proyecto de RIS, ya que el art. 16.2 de dicho Proyecto preveía la posibilidad de impugnar directamente el acto de determinación del valor normal de mercado emitido por la Administración en el curso de un procedimiento de comprobación. Esta regulación fue criticada por el Instituto de Fiscalidad Internacional, en sus observaciones al proyecto de RIS, publicadas en *Quincena...*, *cit.*, p. 47. En la redacción definitiva del RIS se prevé que «el acto de determinación del valor normal de mercado podrá ser recurrido por ambas partes vinculadas al ejercitar los recursos y reclamaciones que procedan contra el acto de liquidación correspondiente al período impositivo en el que se realizó la operación vinculada» (art. 15.2).

Esta cláusula da cabida, con carácter general, a la regla de la supresión de la base del negocio cuando la modificación provoque bien la destrucción de la relación de equivalencia entre las prestaciones de la Administración y el obligado tributario o bien la imposibilidad de alcanzar el fin del negocio jurídico, esto es, el interés público. Como puede apreciarse, sin embargo, dicha máxima general se ve limitada en los APAs en dos sentidos. Por un lado, la LIS sólo justifica su aplicación cuando se hayan alterado las circunstancias económicas, pero no las normativas. Por otro, sólo se prevé la modificación del contrato y nunca su resolución; aunque el Reglamento del Impuesto sobre Sociedades sí recoge la posibilidad de rescindir la resolución por la que se aprobó la propuesta de precio de transferencia (art. 28.3 y .4). En concreto, el art. 28.6 establece que «la revocación de la resolución por la que se aprobó la propuesta de valoración determinará la extinción de los efectos previstos en el artículo 24 de este reglamento (eficacia vinculante), en relación a las operaciones que se realicen con posterioridad a dicha revocación. En este caso, las operaciones realizadas entre las partes vinculadas se valorarán de acuerdo con lo previsto en el artículo 16 de la Ley del Impuesto».

Se plantea, en este punto, la cuestión del sentido de «variación significativa de las circunstancias económicas». Para dilucidarla, consideramos conveniente fijarnos en el criterio del Revenue Procedure 96-53 (sección 11.07), que hace depender la vigencia del acuerdo sobre precios de transferencia de la permanencia de las «hipótesis básicas» («critical assumptions»), esto es, de los criterios objetivos de carácter económico y empresarial que fueron fundamentales para la fijación por el contribuyente del método de determinación del precio de transferencia en cuestión y sobre las que existe un consenso entre los intervinientes respecto a la necesidad de que perduren durante el período de vigencia del APA. Estas hipótesis deben ser propuestas por el contribuyente e incluidas en el acuerdo. Como contenido imprescindible del acuerdo deben incluirse aquellas circunstancias fácticas o jurídicas que sirven de base a la metodología pactada existentes en el momento del contrato y cuya alteración provoca que dicha metodología se despegue del valor de mercado (*arm's length*).

La «variación significativa» del art. 16.6 debe dar lugar a una discordancia entre el precio de transferencia al que se llega aplicando la metodología pactada y el que corresponde a los verdaderos precios de mercado, lo que provocará siempre un perjuicio al contribuyente o a la Hacienda Pública. El Rev.Proc. considera como supuestos tanto las variaciones que están bajo el control de la empresa (una modificación en la estrategia empresarial o el cese de una rama de la actividad cubierta por el acuerdo), como las alteraciones que están fuera de su control (una disminución significativa de la cifra de ventas presupuestadas). Como ejemplos de «hipótesis básicas» BERGQUIST<sup>796</sup> menciona las condiciones

económicas en el país extranjero donde opere o en las específicas de la actividad empresarial del contribuyente y la posición relativa del contribuyente en el mercado exterior; así como que los ajustes que realiza la empresa caigan dentro del Margen Delimitado («Designated Range») o de los Límites Específicos («Specified Limits»). Como hemos reiterado, si los resultados caen dentro de estos últimos Límites serán ajustados a través de la modificación del APA. Sin embargo, si caen fuera, el acuerdo debe resolverse.

El procedimiento que ha de seguirse para modificar la propuesta por la alteración de las circunstancias se encuentra recogido en el RIS (art. 28). En este precepto se otorga competencia para iniciar el procedimiento tanto a la Administración tributaria como al sujeto pasivo y se prevé una tramitación diversa según el expediente haya sido suscitado por una u otro. El procedimiento puede concluir de tres formas: 1. aceptando la propuesta de modificación de la resolución que aprobó el método de valoración, que tendrá los efectos vinculantes regulados en el art. 24 del mismo Reglamento, en relación a las operaciones que se realicen con posterioridad a la aceptación (art. 28.5); 2. revocando la resolución, lo que dará lugar a la ausencia de efectos vinculantes de las operaciones que se realicen con posterioridad a la revocación; 3. desestimando la propuesta de modificación y confirmando la resolución que aprobó la propuesta de valoración.

Por último, sólo destacar que cuando la Administración de un Estado considera inválido un acuerdo debe informar al resto de países contratantes. La modificación de la resolución que aprobó la valoración requiere que se modifique también el acuerdo con las Administraciones extranjeras (art. 28.9).

### C) CONCLUSIÓN: EXTENSIÓN DE LOS ACUERDOS PREVIOS SOBRE LOS GASTOS EN CONCEPTO DE CONTRIBUCIONES A ACTIVIDADES DE INVESTIGACIÓN Y DESARROLLO, SOBRE LOS GASTOS EN CONCEPTO DE APOYO A LA GESTIÓN Y SOBRE EL COEFICIENTE DE SUBCAPITALIZACIÓN

En resumen, los acuerdos previos sobre precios de transferencia regulados en el art. 16.6 LIS son verdaderos contratos de Derecho público transaccionales, cuya finalidad central consiste en la fijación de la metodología que ha de aplicarse para cuantificar dicho precio.

Sería conveniente que se realizara una armonización de las prácticas relativas a los APAs entre los diversos países que utilizan esta forma de actuación. De esta manera se fijarían las directrices que habrían de seguirse en el procedi-

<sup>796</sup> BERGQUIST, P. , «Experience concerning...», *cit.*, p. 399.

miento amigable para alcanzar un acuerdo entre los Estados cuando un sujeto pasivo solicitase en uno de ellos la celebración de un APA<sup>797</sup>.

En este sentido, conviene resaltar la tendencia actualmente existente en EE.UU., en base al éxito obtenido con esos pactos, que reclama la posibilidad de celebrar acuerdos previos no sólo respecto a los precios de transferencia<sup>798</sup>. Así, deberían extenderse a la resolución de todas las incertidumbres que el obligado tributario crea conveniente presentar ante la Hacienda Pública y respecto de las cuales ésta no encuentre una solución clara y unívoca.

En esta línea de tendencia se encuentra el Proyecto de Ley de Derechos y Garantías de los contribuyentes, cuyo art. 8 contempla la posibilidad genérica, sin implicar una habilitación, de «acuerdos previos de valoración»: «Los contribuyentes podrán solicitar a la Administración tributaria, cuando las Leyes o Reglamentos propios de cada tributo así lo prevean, que determine con carácter previo y vinculante cuál será la valoración, a efectos fiscales, de rentas, productos, bienes, gastos y demás elementos del hecho imponible». Tal y como está redactado este precepto, caben dos interpretaciones de la figura jurídica que recoge: o bien se trata de un supuesto de contestación vinculante a consulta, puesto que sólo prevé la vinculación por parte de la Administración; o se considera como la previsión de un régimen jurídico muy básico de las transacciones que se celebren sobre valores inciertos con anterioridad a que se realice el presupuesto de hecho. Lo más recomendable sería, sin duda, que el art. 8 se decantara en este segundo sentido, para lo cual sería imprescindible que el legislador matizara su redacción, estableciendo expresamente la vinculación del particular al contenido de la resolución administrativa, de forma que se encuentre obligado a otorgar el valor pactado al bien o derecho en cuestión cuando surga la obligación de liquidar el tributo.

Es deseable sustituir la decisión unilateral de la Hacienda Pública por un convenio en los supuestos en que la valoración sea incierta. Como ha sido explicado, en tales casos el acto administrativo no garantiza una mayor justicia y, además, no provoca la vinculación del ciudadano a la valoración, lo que va en perjuicio de la paz jurídica. Si la figura del art. 8 se reconvirtiera en una transacción —para lo que sería imprescindible establecer la vinculación del particular a la valoración y restringirla a los supuestos en que concurrieran los presupuestos

legitimadores de este tipo de contrato: incertidumbre, contraprestaciones, etc.— recordaría los «closing agreement» existentes en EE.UU., en su vertiente de acuerdo sobre materias concretas. Como ya ha sido analizado en este mismo capítulo, los «closing agreement» se manifiestan en tres tipos, dos de los cuales tienen como objeto la fijación de cuestiones específicas con relevancia tributaria con eficacia sobre períodos impositivos ya transcurridos o futuros (Formulario 906 —«Closing Agreement on Final Determination Covering Specific Matters»). A estos efectos resulta interesante señalar que el Rev. Proc. 68-16, secciones 7.03 y 7.06 establecen la prohibición de que la Administración realice ningún contrato sobre el tratamiento tributario de una materia en años posteriores cuando ese tratamiento dependa de circunstancias que sólo se producirán tras el acuerdo y cuando dicho tratamiento dependa de una actuación futura del contribuyente<sup>799</sup>.

También en Alemania se han admitido las transacciones sobre valoraciones<sup>800</sup>, destacando a este respecto la llamada «tributación global» («Pauschalbesteuerung»). Esta última figura se encuentra profusamente regulada en el ordenamiento jurídico tributario; así por ejemplo, el par. 12 de la Ley reguladora del Impuesto sobre transmisiones patrimoniales (Grunderwerbsteuergesetz —GrEStG—), que establece que «la Administración tributaria puede, con el consentimiento del obligado tributario, prescindir de la averiguación exacta del importe del tributo y fijar el tributo en una cuantía global, cuando de esta manera se simplifique la tributación y los resultados fiscales no se modifiquen de forma esencial», o el par. 50.7 de la Ley reguladora del Impuesto sobre los ingresos de las personas físicas y de los empresarios individuales (Einkommensteuergesetz —EStG—), el cual dispone que «las autoridades tributarias superiores de los Länder, o la autoridad fiscal en la que hayan delegado, pueden, con acuerdo del Ministro Federal de Finanzas, condonar todo o parte del Impuesto a los obligados tributarios en supuestos tasados o fijar dicho impuesto en una cuantía global, cuando ello resulte proporcionado teniendo en cuenta razones de economía nacional o sea especialmente difícil el cálculo individual de los ingresos»<sup>801</sup>. Como puede apreciarse, la «Pauschalbesteuerung» se encuentra prevista para los supuestos en que la determinación de la base imponible presenta dificultades importantes, y tiene como fin la fijación de este elemento del presupuesto de hecho con la mayor verosimilitud posible. Por último, queremos señalar que en los casos en que esta figura se utiliza por razones de economía nacional, no se trata de un negocio de fijación, debido a la ausencia de una incertidumbre, sino de una subvención<sup>802</sup>.

<sup>797</sup> Así lo propone la OCDE en su Informe de 1995 (punto 4.165). Un ejemplo de esta colaboración se puede encontrar en el acuerdo que los miembros de la Asociación de Administraciones Fiscales del Pacífico (EEUU, Canadá, Australia y Japón) han celebrado relativo al establecimiento de unas directrices comunes en el tratamiento de los APAs, de forma que los contribuyentes ya no tengan que realizar una solicitud de acuerdo en cada país, a la vez que recibe el mismo tratamiento con independencia de en qué Estado se desarrolle el procedimiento de APA. Sobre este acuerdo véase, TURRO, J., «Tax Administrators Reach Consensus on APA Guidelines», *Tax Notes*, 1994, vol. 65, n.º 7, pp. 813 y ss.

<sup>798</sup> Expuesto por WRAPPE, S.C., «The IRS expands use...», *cit.*, p. 804.

<sup>799</sup> Véase SALTZMAN, *IRC...*, *cit.*, pp. 9-48 y ss.

<sup>800</sup> BFH de 11-12-1984 -BStBl. II 1985, 345. DStR 1985, 283-; FG Saarland EFG 1986, 214.

<sup>801</sup> En el mismo sentido, el par. 13 de la Ley reguladora del Impuesto sobre el Patrimonio (Vermögenssteuergesetz —VStG—), entre otros.

<sup>802</sup> En este sentido, SEER, R., *Verständigungen...*, *cit.*, p. 253, nota 380.

Volviendo a la situación española, la legislación ha implantado otras figuras que responden claramente al espíritu negociador de los APAs, y son los acuerdos previos sobre gastos en concepto de contribuciones a actividades de investigación y desarrollo, los acuerdos previos sobre gastos en concepto de apoyo a la gestión y los acuerdos previos sobre el coeficiente de subcapitalización.

En efecto, dentro de la tendencia existente en torno a la implantación de acuerdos previos en las operaciones que tienen lugar entre empresas vinculadas, la LIS amplía a los siguientes campos la posibilidad de valorar concordadamente: los gastos en concepto de contribuciones a actividades de investigación y desarrollo realizados por una entidad vinculada (art. 16.4), los gastos en concepto de servicios de apoyo a la gestión prestados entre empresas vinculadas (art. 16.5) y el coeficiente de subcapitalización aplicable a la cifra del capital fiscal en los supuestos de endeudamiento neto remunerado de una entidad con otras empresas no residentes en España con las que esté vinculada (art. 20 LIS).

Como puede apreciarse, se trata de acuerdos previos con un objeto distinto al tratado hasta ahora, por lo que la licitud de su utilización ha de provenir de una habilitación propia. Dicha autorización legal se encuentra en los preceptos ya citados: arts. 16.4, 16.5 y 20 LIS.

Sin embargo, la normativa aplicable a todos ellos es la contenida en el art. 16.6 LIS. En este sentido, en el supuesto de los acuerdos previos sobre gastos (arts. 16.4 y 16.5) es el propio art. 16.6 el que engloba dentro de los APAs a estas materias («La propuesta también podrá referirse a los gastos a que se refieren los apartados 4 y 5»). Mientras, por lo que respecta al coeficiente de subcapitalización, el art. 20.3 LIS remite expresamente a aquel artículo 16.6 («Cuando medie un convenio para evitar la doble imposición y a condición de reciprocidad, los sujetos pasivos podrán someter a la Administración tributaria, en los términos del art. 16.6 de esta Ley, una propuesta para la aplicación de un coeficiente distinto del establecido en el apartado 1»).

Merece detenernos brevemente en los acuerdos previos de subcapitalización. Como explica TOMÉ <sup>803</sup>, las sociedades vinculadas realizan, con la finalidad de reducir sus bases imponibles, operaciones de endeudamiento que provocan una deuda superior a la que se hubiera producido en condiciones normales de mercado entre partes independientes. Para evitar esta situación, las normas sobre subcapitalización establecen que «cuando el endeudamiento neto remunerado, directo o indirecto, de una entidad con otra u otras personas o entidades no residentes en territorio español, excluidas las entidades financieras, con las que esté vinculada exceda del resultado de aplicar el coeficiente 3 a la cifra de capital fiscal, los intereses devengados que correspondan al exceso tendrán la consideración de dividendos».

<sup>803</sup> TOMÉ, B., Operaciones vinculadas y subcapitalización, en AA.VV., *Guía del Impuesto sobre Sociedades*, CISS, Bilbao, 1996, p. 372.

Sin embargo, el mismo art. 20.3 LIS otorga la posibilidad de celebrar un pacto que tendrá como objeto la determinación de un coeficiente distinto al establecido con carácter general (3) cuando el sujeto pasivo se encuentre en la situación descrita en el apartado primero del mismo precepto. Este porcentaje puede modificarse cuando, mediando un convenio para evitar la doble imposición y existiendo reciprocidad, el contribuyente considere que no corresponde con el endeudamiento que habría alcanzado en condiciones normales de mercado <sup>804</sup>. En este caso, la determinación del coeficiente que se ajuste al mercado se integra dentro de un ámbito de fijación, muy incierto, cuya resolución se hará de forma transaccional. Los presupuestos y procedimiento de estos pactos son los propios de los APAs, por remisión expresa del art. 20.3. En consecuencia, también habrán de celebrarse con anterioridad a que se realice el presupuesto de hecho, que en este caso consiste en la operación que genera el endeudamiento <sup>805</sup>.

Por último, y respecto al contenido de la solicitud que debe presentar el contribuyente, la propuesta debe contener una documentación diversa según tenga por objeto gastos de investigación y desarrollo (art. 19.3 RIS), gastos en concepto de servicios de apoyo a la gestión (art. 19.4 RIS) o el coeficiente de subcapitalización (art. 19.5 RIS) <sup>806</sup>.

## D) LOS PLANES DE AMORTIZACIÓN

Previstos en el art. 11.1.d LIS, su objeto es el establecimiento de un sistema de amortización para un elemento del activo del contribuyente, con características propias y no coincidentes en todos sus términos con los otros métodos de cuantificación legal y reglamentariamente establecidos, y que es aplicable «cuando en base a unas circunstancias de carácter permanente que concurren en

<sup>804</sup> La consideración como abono de intereses como remuneración por la financiación prestado o como pago de dividendos conlleva muy diferentes consecuencias jurídicas, pues mientras que los primeros tienen la condición de gastos deducibles para la entidad pagadora, los segundos se integran en su base imponible.

<sup>805</sup> Este aspecto temporal es criticado por RODRÍGUEZ, J. F., Subcapitalización, en *El nuevo Impuesto sobre Sociedades*, T. 5, Expansión, Madrid, 1995, pp. 336 y 337, pues en su opinión la subcapitalización no es siempre producto de una operación puntual, como en el caso de los precios de transferencia; sino que puede ser el resultado de una serie de pérdidas, que se manifiesta una vez que hayan transcurrido las operaciones de financiación realizadas con entidades no residentes.

<sup>806</sup> En EE.UU. la documentación exigible a las propuestas que versen sobre «R&D cost sharing agreements» se encuentra en la sección 5.05 Rev.Proc. 96-53 y es la fecha en que comenzó el acuerdo de distribución; el texto del acuerdo; la naturaleza de la investigación; qué gastos de investigación serán distribuidos y la manera de distribuirlos; los márgenes de beneficio bruto y neto de cada participante correspondientes a los últimos cinco años y los proyectados para los dos períodos impositivos siguientes en relación al área cubierta por el acuerdo de distribución de costes; los términos bajo los cuales podrán unirse al acuerdo nuevas partes y retirarse las existentes.



la actividad por ellos desempeñada, los elementos amortizables estén sometidos a una depreciación física o técnica superior a la normal, como puede ocurrir en los casos de explotaciones con turnos de trabajo, etc., que no contempla la normativa general»<sup>807</sup>. Las cantidades fijadas en dicho plan se considera que corresponden a la depreciación efectiva que ha sufrido un elemento del inmovilizado material o inmaterial, debido a funcionamiento, uso, disfrute u obsolescencia, por lo que serán deducibles en la determinación de la base imponible del IS<sup>808</sup>.

Los planes de amortización pueden celebrarse no sólo en relación a la tributación de los sujetos pasivos del IS, sino también en otros ámbitos en que la amortización es un concepto relevante para la determinación de la base imponible, como ocurre en el IRPF. Más en concreto, los planes de amortización podrán celebrarse en los siguientes supuestos: a) tributación de las sociedades sujetos pasivos del Impuesto de Sociedades en todo caso; b) tributación de las personas físicas profesionales y empresarios cuando determinen sus bases imponibles en régimen de estimación directa (Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas); c) tributación de los inmuebles arrendados o los bienes cedidos cuando su depreciación sea mayor del 1'5 % o de los porcentajes establecidos por el Ministro de Economía y Hacienda, respectivamente<sup>809</sup>.

## 1. Naturaleza jurídica: contrato de Derecho público transaccional

En opinión de parte de la doctrina<sup>810</sup>, que compartimos, los planes de amortización son verdaderas transacciones tributarias. En efecto, mediante su cele-

<sup>807</sup> POVEDA BLANCO, F., «Tratamiento fiscal de las amortizaciones», CT, 1982, n.º 42, p. 163.

<sup>808</sup> Los planes de amortización ya estaban previstos en el derogado Reglamento del IS.

<sup>809</sup> En relación a este supuesto, el RIRPF establece que el cálculo de la amortización para el primero no puede exceder del 1'5 % sobre el valor computable por el Impuesto sobre el Patrimonio, y respecto a los bienes muebles cedidos con el inmueble, no pueden exceder del resultado de aplicar a los valores de adquisición los coeficientes de amortización determinados por el Ministro de Economía y Hacienda (art. 8.Dos). El contribuyente puede fijar una amortización por debajo de estos porcentajes. Junto a esto PÉREZ ROYO (PÉREZ ROYO, I., *Manual del Impuesto sobre la Renta...*, cit., p. 111), entiende que también puede fijarla por encima de ellos, siempre que el sujeto pasivo pruebe que la depreciación así amortizada ha sido efectiva, pues lo que el art. 8 significa es que por debajo de los porcentajes fijados se entiende probada el requisito de la efectividad. Sobre esta base, nosotros opinamos que será posible la realización de un plan cuando el sujeto pasivo considere que el bien inmueble que arrienda o los bienes muebles cedidos con él se deprecian en mayor medida que la establecida por el RIS.

<sup>810</sup> GARDE ROCA, J. A., Presentación, en AA.VV, *Convención...*, cit., p. 14; RAMALLO MASANET, J., Prólogo al libro de ARRIETA MARTÍNEZ DE PISÓN, J., *Las actas...*, cit., p. 21; del mismo autor, *La eficacia de la voluntad...*, cit., p. 238; ZORNOZA PÉREZ, J. J., *¿Qué podemos aprender...?*, cit., p. 170; MALVAREZ PASCUAL, L. A., *La nueva regulación del impuesto sobre Sociedades: el régimen general*, CEF, Madrid, 1996, p. 235; SERRANO ANTÓN, F., *La terminación...*, cit., pp. 85 y 97.

bración se busca la eliminación de una controversia en torno a la depreciación efectiva de un bien, estableciendo concertadamente en su lugar el gasto deducible de forma vinculante para la Hacienda Pública y el contribuyente a través de mutuas cesiones en sus posturas iniciales.

Debido a la causa de fijación que tienen los planes de amortización es un criterio unánime en la doctrina el alejamiento por parte de los planes así concebidos de los llamados «planes de amortización acelerada» regulados en la Ley 95/1960, de 22 de diciembre, sobre modificaciones tributarias. El art. 1 de esta Ley recogía dos tipos de planes de amortización: los planes especiales (art. 1.1) y los planes de amortización acelerada. Estos últimos constituían, en realidad, un incentivo fiscal a la inversión<sup>811</sup>, y no fueron integrados dentro de los planes de amortización regulados en el art. 55 del derogado R.D. 2631/1982<sup>812</sup>, pues como explica GARCÍA NOVOA, «la amortización según plan no es, por tanto, una amortización acelerada, sino un medio de fijar un porcentaje de amortización distinto al de las tablas, pero que también es amortización efectiva, siendo los planes la vía para concretar la depreciación»<sup>813</sup>.

Al igual que hicimos al tratar los acuerdos previos sobre precios de transferencia, es necesario diferenciar tres tipos de resolución administrativa que aprueba el plan de amortización, en función del contenido que integra, porque sólo en un caso es una transacción. En este sentido, el art. 5.6 RIS establece que «la resolución que ponga fin al procedimiento podrá:

- a) Aprobar el plan de amortización formulado por el sujeto pasivo.
- b) Aprobar un plan alternativo de amortización formulado por el sujeto pasivo en el curso del procedimiento.
- c) Desestimar el plan de amortización formulado por el sujeto pasivo». El Proyecto RIS se expresa de una forma más clara, permitiendo esta última posibilidad «cuando dicho plan no justifique adecuadamente la depreciación que pueda tener el elemento patrimonial de que se trate».

<sup>811</sup> En concreto, el art. 1.2 de la Ley 95/1960 establecía que «cuando se trate de elementos materiales de activo adquiridos a partir de primero de enero de mil novecientos sesenta y uno, cuya utilización en los procesos industriales o de transporte haga necesaria su renovación, y se hallen comprendidos en los apartados E) a K) del artículo ciento de la Ley de veintiséis de diciembre de mil novecientos cincuenta y siete, podrá admitirse, previa formulación por el contribuyente de un plan aceptado por la Administración, un sistema de amortización acelerada de tales elementos, aplicable a los sistemas de evaluación individual y global de las bases impositivas, aunque las cuotas o coeficientes que se establezcan en él sobre pasen la depreciación efectiva experimentada por los respectivos elementos, pero siempre dentro de los siguientes límites: (...)».

<sup>812</sup> En este sentido, PÉREZ DE AYALA, J. L., «Sugerencias para una interpretación funcional de las normas tributarias sobre amortizaciones», *Impuestos*, 1986, I, p. 51; GARCÍA NOVOA, C., *Las amortizaciones en el Impuesto sobre Sociedades*, Marcial Pons, Madrid, 1994, p. 172.

<sup>813</sup> GARCÍA NOVOA, C., *Las amortizaciones...*, cit., p. 172.

De entre estos tres supuestos sólo el segundo es el resultado de un proceso negociador. Frente a ello, el primero constituye un negocio compositivo, pero unilateral, mediante el cual la Hacienda Pública se adhiere a lo propuesto por el obligado tributario, porque es convencida por el plan formulado. Por su parte, la letra c) manifiesta un claro rechazo por parte de la autoridad fiscal a la amortización propuesta, no habiéndose llegado a ningún acuerdo satisfactorio<sup>814</sup>. Nuestro estudio se reduce, lógicamente, a la amortización que se alcanza mediante la colaboración de ambas partes, que ante una situación de incertidumbre ceden en sus respectivas posiciones. A este respecto, resulta interesante señalar que el RIS no contempla la posibilidad que sí preveía el art. 56.5 Reglamento 2631/192 de que la resolución altere el plan presentado por el contribuyente sin contar con la intervención de éste.

En primer lugar, el carácter contractual de los planes señalados deriva de la vinculatoriedad que originan para las partes. Este dato ha sido negado debido a los términos del art. 57 del ya derogado Reglamento del IS, cuyo contenido ha sido recogido por el art. 5.8 RIS: «Los planes de amortización aprobados podrán ser modificados a solicitud del sujeto pasivo (...)». Sin embargo, como exponremos posteriormente, en nuestra opinión este precepto recoge un supuesto de alteración significativa de la relación jurídica que provoca una supresión de la base del negocio; por lo tanto, no puede alegarse como argumento en contra de la naturaleza negocial de los planes de amortización pues es una nota común a todos los contratos la posibilidad de que su eficacia vinculante se encuentre matizada ante el juego de la cláusula «rebus sic stantibus».

Es cierto que, al contrario de lo que explicábamos en relación a los APAs, la normativa propia de los planes de amortización no contempla expresamente la vinculación de las partes a su contenido. En efecto, no existe a este respecto un precepto como el art. 24 RIS que establece la sujeción de la Administración tributaria y de los sujetos pasivos a la propuesta aprobada de precio de transferencia cuando valoren el bien objeto de la operación. En nuestra opinión, sin embargo, la naturaleza vinculante de los planes se manifiesta, justamente, en la posibilidad recogida en el art. 5.8 en torno a la modificación de dicho plan. Si el plan no tuviera efectos vinculantes no haría falta que, para amortizar de otra manera el bien, el sujeto pasivo solicitara la aprobación de la Hacienda Pública, sino que sería suficiente con que el interesado justificara el nuevo criterio de amortización que sólo «a posteriori» es revisable por la Administración de acuerdo con el sistema de depreciación justificada recogido en el art. 11.1 LIS.

Además, y estos argumentos nos parecen concluyentes, el RIS ha eliminado la posibilidad de que el contribuyente renuncie a la resolución finalizadora del

procedimiento que altera la propuesta presentada inicialmente, que sí recogía el R.D. 2631/1982 que le concedía un plazo de quince días a partir del siguiente a aquél en que le fuere notificado el correspondiente acuerdo. Además, también ha dejado de recoger el poder que disfrutaba la autoridad fiscal en orden a la alteración unilateral del plan propuesto por el contribuyente (art. 56.5 R.D. 2631/1982).

A este respecto, resulta muy interesante la observación que hace GARCÍA NOVOA<sup>815</sup> en relación a la regulación de los planes de amortización ya derogada, en la que razonaba que la configuración de estos planes como transacciones estaba eliminada debido a la posibilidad de que el sujeto pasivo renunciara al plan si la resolución administrativa lo alteraba y a la facultad de la Administración de modificar unilateralmente el plan para ajustarlo a la verdadera depreciación (art. 56.5 R.D. 2631/1982). Actualmente, constatada la desaparición de estas notas características, nada impide afirmar la naturaleza contractual de los planes de amortización.

En segundo lugar, y una vez clarificada su naturaleza contractual, consideramos que los planes son verdaderas transacciones, pues en ellos concurren los presupuestos típicos de estos negocios jurídicos. En ellos el elemento más controvertido es la existencia de una incertidumbre. Así, parte de la doctrina defiende que mediante el plan el sujeto pasivo prueba la depreciación efectiva de un bien, que no coincide con la resultante de la aplicación de las tablas, por lo que es calificado como un expediente de prueba apriorística<sup>816</sup>. Sin embargo, y como estos mismos autores reconocen, esta concepción no otorga a los planes ninguna ventaja frente al resto de sistemas de amortización<sup>817</sup>, en especial, teniendo en cuenta la posibilidad de que el obligado tributario justifique anualmente la efectividad de una depreciación que no coincide con la que deriva de los otros métodos.

La regulación del RIS establece la posibilidad de que la causa del plan de amortización no sea la prueba de una depreciación diferente a la derivada de la aplicación de las tablas previstas, como consecuencia de la introducción por primera vez en nuestro ordenamiento jurídico de la posibilidad de que la resolución administrativa que aprueba el plan no recoja la postura inicial del contribuyente ni la unilateral de la Administración, sino una conjunta formulada en el curso del procedimiento (art. 5.6.b). Ello se producirá cuando la autoridad fiscal constate que, siendo incorrecta la depreciación del bien establecida en la propuesta del sujeto pasivo, es objetivamente imposible fijarla con certeza teniendo en cuenta

<sup>815</sup> GARCÍA NOVOA, C., *Las amortizaciones...*, cit., p. 174.

<sup>816</sup> En este sentido, SANZ GADEA, E., *Impuesto sobre...*, cit., p. 450; GARCÍA-TORRES FERNÁNDEZ, M. J., *La Amortización en el Impuesto sobre Sociedades y en el I.R.P.F.*, Granada, 1995, p. 214; DÍAZ YANES, I., *Amortizaciones*, en AA.VV., *Guía del Impuesto sobre Sociedades*, CISS, Valencia, 1996, p. 154.

<sup>817</sup> GARCÍA-TORRES FERNÁNDEZ, M. J., *La Amortización...*, cit., p. 214.

<sup>814</sup> La RTEAC de 3-11-1992 confirma la Resolución de la Dirección General de Tributos de 3 de junio de 1988 que rechazaba la aprobación del plan de amortización solicitado porque el solicitante no alegaba en la Memoria razones que justificaran suficientemente un tratamiento diferente al resultante de la aplicación de los coeficientes fijados por la ley.

el resto de métodos de amortización. Por lo tanto, el sujeto pasivo sí deberá realizar, en todo caso, una actividad probatoria dirigida a dejar sentada la ausencia de correspondencia entre la depreciación efectiva del bien y el resultado de aplicar las tablas<sup>818</sup>. Una vez probado lo anterior, pueden ocurrir tres situaciones, como ya hemos explicado. En primer lugar, que el obligado tributario consiga probar, también, la correlación entre la depreciación efectiva y la amortización por él propuesta; en segundo lugar, que tras el análisis de los datos, la Hacienda Pública se considere capaz de fijar una amortización distinta a la propuesta y que responda a la efectiva depreciación; y, por último, la Administración puede llegar a la conclusión de la imposibilidad objetiva de fijar la depreciación efectiva del bien. En este último caso, el plan de amortización no fijará la verdadera depreciación del bien, que se desconoce, sino un criterio consensuado y que, por ello, devendrá indiscutible.

El establecimiento de esta última posibilidad presenta la ventaja de que la amortización negociada deberá ser seguida por el obligado tributario en su tributación. Además, de otro modo, la Hacienda Pública tampoco habría conseguido el establecimiento exacto de la depreciación.

En apoyo de nuestra tesis puede citarse la SAN de 12 de marzo de 1996 que justifica la solicitud de un plan de amortización en la incertidumbre que concurría en el supuesto concreto: «dada la continua y rápida evolución de la tecnología informática y electrónica el coeficiente máximo fijado por la Orden 7 junio 1978 (RCL 1978, 1320), quedó claramente desfasado y ante la dificultad que plantea la prueba de la efectiva depreciación es lógico que la interesada propugne un Plan de Amortización». Del mismo modo se pronuncia, de una forma más genérica, la contestación a consulta, dada por la DGT de 5 de abril de 1984, la cual establece que «la filosofía de los planes de amortización está concebida para cubrir posibles diferencias que pueden surgir a través de la aplicación de los coeficientes aprobados de forma general por las vigentes tablas de amortización sin entrar en el análisis de la utilización concreta de los bienes y el coeficiente de depreciación real al que se encuentren sometidos dichos bienes».

<sup>818</sup> En este sentido, la RTEAC de 22-4-1992 establece que se «exige que el sujeto pasivo justifique la existencia de unas causas técnicas o económicas, determinantes de una depreciación distinta de la derivada de la aplicación de las tablas de amortización oficialmente aprobadas, tal y como se indica en el apartado 1º del artículo 55 del Reglamento, limitándose el interesado, en el escrito de solicitud del Plan, a hacer manifestaciones tan generales como que los elementos se van a ver afectados con gran celeridad por el fenómeno de la obsolescencia, rapidez en los cambios tecnológicos, carestía de los servicios de mantenimiento que obliga a nuevas adquisiciones, nuevas modalidades de fabricación, invocaciones todas ellas que no cumplen con lo establecido en el artículo 56.1 B) del Reglamento desde el momento en que no se justifica que los bienes incluidos en el Plan tengan una depreciación más rápidamente en los primeros años de su puesta en funcionamiento, todo ello sin perjuicio de que el interesado, al amparo de lo dispuesto en el artículo 45.2.º g) del reglamento citado, puede deducirse como gasto una determinada depreciación efectiva probando año a año su realidad».

El sistema de amortización de planes especiales constituye una excepción al de tablas o coeficientes (art. 11.1.a LIS). Este carácter excepcional deriva de las limitaciones que sufre la utilización de aquellos planes, entre otras, el requisito formal de aprobación administrativa<sup>819</sup>. A este respecto, es necesario reiterar que el hecho de que dicha determinación conjunta tenga que estar contenida en un acto administrativo no constituye más que un requisito formal (art. 5.6 RIS), que no desvirtúa la naturaleza transaccional del plan de amortización. Es más, como ya ha sido expuesto, las transacciones tributarias se integran en todo caso en un acto administrativo: el de liquidación. La exigencia de que el plan sea incluido en un acto administrativo es innecesaria, pues, aunque la transacción no se contuviera en ningún acto, el sujeto pasivo seguiría quedando vinculado a tener en cuenta, al realizar su autoliquidación, el porcentaje acordado y la Hacienda Pública a respetarlo en caso de que comprobara la declaración del contribuyente. El requisito criticado se ha establecido como consecuencia de la exigencia que se deriva del art. 38 RPREA en relación a la necesidad de un acto administrativo como objeto de la impugnación. Teniendo en cuenta el mandato del tal artículo, si los planes de amortización no se aprobaran mediante acto unilateral, el ciudadano debería esperar a que se dictase el acto de liquidación para impugnar el plan en caso de que incurriera en las causas de invalidez explicadas en el capítulo tercero o para impugnar la decisión de la Administración en orden a no aprobar el plan.

La condición de método especial que hemos mencionado anteriormente no se manifiesta en una restricción en cuanto a los sujetos que pueden solicitar la celebración de un plan. En efecto, en cuanto a su eficacia subjetiva los planes de amortización se califican como de aplicación genérica<sup>820</sup>.

Por su parte, la concurrencia de las contraprestaciones queda recogida en el art. 5.6 RIS que, en relación al contenido de la aprobación administrativa, no contempla la posibilidad de que la autoridad fiscal lo fije de forma unilateral. Esto supone un alejamiento muy significativo del art. 56.5 del derogado Reglamento del Impuesto sobre Sociedades, el cual establecía que «si la resolución alterase el plan pretendido por el contribuyente, éste podrá renunciar a él, dentro del plazo de quince días a partir del siguiente a aquél en que le fuere notificado el correspondiente acuerdo». El obligado tributario ya no puede renunciar al plan aprobado, porque éste no puede integrar un contenido en el que el propio particular no haya tenido intervención.

<sup>819</sup> En este sentido, PÉREZ DE AYALA, J. L., «Sugerencias para una interpretación...», *cit.*, p. 50.

<sup>820</sup> Así, PÉREZ DE AYALA, J. L., «Sugerencias para una interpretación...», *cit.*, p. 50.

## 2. Licitud de los planes de amortización como forma de actuación administrativa

La reserva de ley establecida en el art. 105 CE en relación a la forma de las actuaciones administrativas queda cumplimentada respecto de los planes de amortización en el art. 11.1.d LIS, el cual establece expresamente que «se considerará que la depreciación es efectiva cuando: d) se ajuste a un plan formulado por el sujeto pasivo y aceptado por la Administración tributaria».

## 3. Contenido lícito de los planes de amortización

De entre los tres contenidos posibles de los planes de amortización que hemos expuesto, sólo el que se fundamenta en la concurrencia de una incertidumbre sobre la depreciación efectiva del bien constituye un supuesto de transacción. Dicho de otro modo, solamente en cuanto exista una controversia irresoluble por otros medios en torno a la efectividad de la depreciación podrá la Administración celebrar un plan de amortización cediendo en su posición y vinculándose a lo acordado.

## 4. Régimen jurídico

El RIS establece, como característica del procedimiento, que sólo puede iniciarse a instancia del obligado tributario. La solicitud del sujeto pasivo debe realizarse en el período de construcción de los elementos patrimoniales o en los tres meses siguientes a su puesta en condiciones de funcionamiento y debe contener una serie de datos: a) descripción de los elementos patrimoniales objeto del plan especial de amortización, con indicación de la actividad a la que se hallen afectos y su ubicación; b) el método de amortización que se propone, indicando la distribución temporal de las amortizaciones que se deriva del mismo; c) la justificación del método propuesto; d) precio de adquisición o coste de producción de los elementos patrimoniales; e) fecha de puesta en condiciones de funcionamiento de los elementos patrimoniales. A este respecto el TEAC ha manifestado, en su Resolución de 22 de abril de 1992, que el plan no puede ser aceptado en ningún caso por la Administración si no contiene la exposición detallada del plan propuesto y una Memoria justificativa del plan, donde se razonen las causas que provocan una depreciación distinta de la que deriva de la aplicación de las tablas mediante un estudio técnico y económico, no siendo suficiente la mera alegación de situaciones genéricas como la obsolescencia o la rapidez de cambios tecnológicos<sup>821</sup>.

<sup>821</sup> PASCUAL PEDREÑO, E., *Impuesto...*, cit., pp. 352 y 353.

Sin embargo, el órgano competente, que es la delegación de la AEAT del domicilio fiscal del sujeto pasivo o la Oficina Nacional de Inspección si se trata de contribuyentes adscritos a la misma, puede recabar información adicional y el particular también está capacitado para presentar las alegaciones o los datos que considere convenientes. Si la autoridad fiscal no resulta convencida de la propuesta del obligado tributario mediante el mero análisis de los datos aportados por éste, le otorga un plazo no inferior a diez días ni superior a quince para formular alegaciones. Se trata de un trámite de audiencia, en el que el sujeto pasivo puede realizar las alegaciones que estime pertinentes a la vista de la propuesta de resolución y que es el momento procedimental oportuno para fijar la depreciación de forma consensuada si el contribuyente logra convencer a la Administración de la incorrección de aplicar el resto de sistemas legales y la Hacienda Pública considera, discrecionalmente, la proporcionalidad de llegar a un acuerdo al respecto. Tras esta fase, la Administración dicta el acto administrativo, que puede dirigirse en tres sentidos: A) aprobar el plan de amortización formulado por el sujeto pasivo; B) aprobar un plan alternativo de amortización formulado por el sujeto pasivo en el curso del procedimiento; C) desestimar el plan de amortización formulado por el sujeto pasivo (art. 5 RIS).

Una diferencia muy notable entre la vigente LIS y la derogada Ley 61/1978, de 27 de diciembre, es la limitación que la primera supone respecto del contenido del Reglamento. Éste ya no está autorizado para establecer reglas materiales, sino que ha de limitarse a las normas procedimentales («Reglamentariamente se aprobarán las tablas de amortización y el procedimiento para la resolución del plan a que se refiere la letra d)», art. 11.1 último párrafo). Por el contrario, el Decreto 2631/1982 establecía dos condiciones de fondo, relativas a la imposibilidad de incluir en el plan elementos usados o no situados en territorio español<sup>822</sup>. Al no quedar incluidas en el art. 11 Ley 43/1995 y no contener ésta una habilitación para que se establezcan previsiones materiales en el Reglamento<sup>823</sup>, hay que entender eliminados los anteriores requisitos.

Transcurrido el plazo de tres meses contados a partir de la fecha de presentación de la solicitud de plan o desde la recepción de la información adicional requerida, se entenderá aprobado el plan formulado por el sujeto pasivo (art. 5.7 RIS). Existe una jurisprudencia abundante en torno al silencio positivo que establecía el art. 56.4 R.D. 2631/1982 y cuyas conclusiones pueden trasladarse a la regulación actual. Según la STS de 14-10-1992, la fecha final de cómputo del

<sup>822</sup> En concreto, el art. 55 RIS establecía: 2. En todo caso, los planes de amortización habrán de cumplir necesariamente los siguientes requisitos: a) Que se refieran exclusivamente a elementos del inmovilizado material que sean nuevos, es decir, que sean utilizables y entren en funcionamiento por primera vez, o a elementos del inmovilizado inmaterial provenientes de programas de investigación y desarrollo; b) Que dichos elementos estén situados o que los programas se hayan realizado en territorio español.

<sup>823</sup> ASOCIACIÓN ESPAÑOLA DE ADMINISTRACIÓN PÚBLICA, «Breve apunte...», cit., p. 93; PASCUAL PEDREÑO, E., *Impuesto...*, cit., p. 353.

plazo hace referencia al momento de la notificación de la resolución administrativa, y no al de la fecha del acuerdo (en el mismo sentido, RTEAC de 8.5.1991). Por otra parte, la STS de 21.4.1995 dispone que la solicitud por parte de la autoridad competente de documentación o información cuya aportación no venga exigida por el art. 56.1 no interrumpe el plazo para que se entienda producido el silencio positivo, pues «en otro caso, el silencio administrativo quedaría a merced de cualquier petición que a su libre albedrío formulara la Administración».

En relación a la impugnación, el art. 5.10 Proyecto RIS establecía la recurribilidad de la resolución administrativa que pone fin al procedimiento. Aunque la redacción definitiva del Reglamento ya no contempla esta nota, se mantiene la impugnación directa de dicho acto administrativo. Esto es debido a que si no hay previsión en contra de la norma (como ocurre en el caso de los APAs), el acto administrativo es recurrible.

Sin embargo, es necesario reiterar que en los supuestos en que este acto unilateral recoja el criterio fijado mediante una transacción (art. 5.6.b), el sujeto pasivo no puede recurrir el contenido, esto es, la valoración establecida de mutuo acuerdo, sino que el objeto de la impugnación debe reducirse a las causas de invalidez que explicamos en el capítulo tercero. La limitación de motivos de recurso es nota característica de toda transacción, que por su propia finalidad veda el replanteamiento del contenido pactado.

Por último, el art. 5.8 RIS contempla la posibilidad de que los planes de amortización sean modificados a instancia del particular, recogiendo la previsión que realizaba el art. 57 R.D. 2631/1982. Se trata de un supuesto de supresión de la base del negocio, establecida para casos excepcionales en que circunstancias especiales posteriores a la celebración del pacto modifiquen sustancialmente la relación, de forma que el mantenimiento de la amortización en los términos pactados dé lugar a una desproporción para el contribuyente. El art. 5.8 RIS supone una limitación en relación al contenido general de la regla de supresión de la base del negocio en dos sentidos. En primer lugar, posibilita sólo la modificación del plan, pero no su eliminación. Y en segundo lugar, no legitima a la Hacienda Pública a alterar el contrato cuando la nueva situación suponga una desventaja para ella o en los supuestos en que dicha situación pone en peligro el interés público. Según dispone el art. 5.8 RIS el sujeto pasivo debe instar a la modificación del contrato dentro de los tres primeros meses del período impositivo en el cual deba surtir efecto dicha modificación. La carga de la desproporcionalidad corresponde al particular<sup>824</sup>.

## E) LOS PLANES ESPECIALES DE REINVERSIÓN Y LOS PLANES SOBRE LA IMPUTACIÓN TEMPORAL

El agrupamiento de estos planes en un mismo epígrafe responde a la semejanza que presentan entre sí en cuanto a su estructura y naturaleza jurídica y, también, con los planes de amortización y con los acuerdos previos sobre precios de transferencia.

Como justificaremos al exponer sucintamente cada figura jurídica, su carácter transaccional deriva de la vinculación que se origina del acuerdo sobre una cuestión controvertida al que llegan el particular y la Administración tributaria tras una negociación cuyo contenido queda recogido en un acto administrativo.

### 1. Los planes especiales de reinversión

En la base imponible del IS se realizan determinadas reducciones, entre las que se encuentra el diferimiento de gravamen de «las rentas obtenidas, una vez corregidas en el importe de la depreciación monetaria, en la transmisión onerosa de elementos patrimoniales del inmovilizado, material o inmaterial, y de valores representativos de la participación en el capital o en fondos propios de toda clase de entidades que otorgue una participación no inferior al 5 por 100 sobre el capital social de las mismas y que se hubieren poseído, al menos, con un año de antelación, siempre que el importe de las citadas transmisiones se reinvierta en cualquiera de los elementos patrimoniales antes mencionados, dentro del plazo comprendido entre el año anterior a la fecha de la entrega o puesta a disposición del elemento patrimonial y los tres años posteriores» (art. 21.1 LIS)<sup>825</sup>.

Sin embargo, este criterio temporal de carácter general, que prevé que el plazo de reinversión se extienda desde el año anterior a la fecha de la entrega o puesta a disposición del elemento patrimonial y los tres años posteriores, puede modificarse a través de la celebración de un plan «cuando concurren circunstancias especiales que lo justifiquen» (art. 21.2 LIS). Tales circunstancias se entienden producidas «cuando se pruebe que, por sus características técnicas, la inversión debe efectuarse necesariamente en un plazo de tiempo superior al previsto en el apartado 1 del artículo 21 de la Ley del Impuesto» (art. 37.1 RIS).

<sup>824</sup> En este sentido, PASCUAL PEDREÑO, E., *Impuesto...*, cit., p. 351, quien califica a los supuestos que dan lugar a la modificación del plan como excepcionales.

<sup>825</sup> Esta norma no supone una exención, sino un diferimiento en el tiempo, ya que el importe de dicha renta se integrará en la base imponible de posteriores períodos impositivos (art. 21.3 LIS). Ello constituye una modificación en relación al tratamiento de la reinversión de los beneficios extraordinarios con respecto a la regulación anterior, que establecía una exención (art. 15.8 de la Ley 61/1978). Si bien es cierto que este régimen de exención se mantiene con la nueva LIS para las empresas de reducida dimensión (art. 127).

A diferencia de la regulación anterior desarrollada por el art. 149 R.D. 2631/1982, el RIS otorga a la Administración la posibilidad de pactar el contenido de la resolución que aprueba el plan. En efecto, mientras aquella norma sólo contemplaba la posibilidad de que la Hacienda Pública aprobara o rechazara la propuesta presentada por el particular, el Reglamento prevé un tercer contenido del acto administrativo, que es la aprobación de un plan alternativo formulado por el sujeto pasivo en el curso del procedimiento (art. 37.6.b). Por lo tanto, al igual que explicamos en relación a los APAs y a los planes de amortización, los planes de reinversión pueden pronunciarse en tres sentidos: a) en primer lugar, adheriéndose al plazo propuesto por el particular; b) en segundo lugar, rechazando la propuesta cuando el obligado tributario no haya acreditado suficientemente las circunstancias específicas que lo justifican; y c) en último lugar, el acto administrativo puede recoger el plazo de tiempo que hayan fijado ambas partes en el transcurso del procedimiento, en el momento que el Reglamento les otorga para discutir. Desde este último punto de vista, el art. 37.5 establece que «instruido el procedimiento, e inmediatamente antes de redactar la propuesta de resolución, se pondrá de manifiesto al sujeto pasivo, quien dispondrá de un plazo de 15 días para formular las alegaciones y presentar los documentos y justificaciones que estime pertinentes». En el Proyecto RIS se encontraba un dato que daba a entender el substrato negocial que fundamenta este trámite y que era la posibilidad de prescindir del trámite de audiencia cuando no figuren en el procedimiento ni sean tenido en cuenta en la resolución otros hechos ni otras alegaciones y pruebas que las aducidas por el interesado (art. 36.5).

La vinculación que deriva del plan de reinversión queda patente en los términos del art. 36.8 RIS: «En caso de incumplimiento, total o parcial, del plan de reinversión, el sujeto pasivo regularizará su situación tributaria, debiendo satisfacer los correspondientes intereses de demora.»

Por su parte, el procedimiento para la conclusión de los planes especiales de reinversión se encuentra en el art. 37 RIS y presenta, como venimos reiterando, profundas similitudes con la regulación prevista para los acuerdos previos sobre precios de transferencia o para los planes de amortización.

Es remarcable que ni la LIS ni el RIS limitan los planes de reinversión en el sentido que lo hacía el derogado Reglamento 2631/1982, cuyo art. 149 establecía la posibilidad de solicitar un plazo de hasta cuatro años, con el requisito añadido de que en los dos primeros años se reinvirtiera, como mínimo, el 25 % del total. Por el contrario, el art. 37 RIS expresa en términos muy generales el ámbito de dichos planes: «cuando concurren circunstancias específicas que lo justifiquen, los sujetos pasivos podrán presentar planes especiales de reinversión, para realizar la misma en un plazo distinto de los previstos en el apartado 1 del artículo 21 de la Ley del Impuesto. Se entenderá que concurren dichas circunstancias cuando se pruebe que, por sus características técnicas, la inversión debe efectuarse necesariamente en un plazo de tiempo superior al previsto en el apartado 1 del artículo 21 de la Ley del Impuesto».

Los planes de diferimiento por reinversión se inician en todo caso por solicitud del interesado, a través de la presentación de una instancia con un contenido predeterminado en el art. 37.2 RIS y dentro de los plazos fijados en el art. 37.3 del mismo Reglamento. Tras esta solicitud, la Administración puede recabar del sujeto pasivo cuantos datos, informes, antecedentes y justificantes considere necesarios, con la finalidad de determinar la corrección de la propuesta del particular o la conveniencia de fijar unos plazos distintos de forma consensuada (art. 36.4).

Si llega a la primera conclusión, esto es, la concurrencia de circunstancias específicas que justifican el establecimiento de un plazo diverso para la reinversión al legalmente previsto y considera que los plazos presentados por el ciudadano se ajustan correctamente a estas situaciones dicta directamente un acto administrativo, por el que se adhiere al contenido de la solicitud (art. 37.6.a). Si, por el contrario, la Administración estima que no existen aquellas circunstancias peculiares que legitiman que la reinversión se lleve a cabo en un plazo superior al marcado por la ley, desestimaré la propuesta y el contribuyente estará obligado a reinvertir en el plazo establecido en el ordenamiento jurídico.

Sin embargo, es posible que la autoridad fiscal considere que, dándose aquellas circunstancias especiales que justifican un apartamiento del plazo del art. 21.1 LIS, el término inicialmente propuesto por el ciudadano tampoco se ajusta a aquellas circunstancias. En estos supuestos intentará alcanzar una tercera vía por la cual fije de común acuerdo con el interesado el plazo que provoque un diferimiento adecuado de la tributación teniendo en cuenta las especialidad que concurren en el caso concreto. Y para llegar a este acuerdo concede el art. 37.5 RIS, como decíamos, un momento procedimental en el que ambas partes ceden en sus posiciones para alcanzar unos plazos adecuados de inversión.

Por último, sólo reiterar que, debido a su naturaleza contractual, la ausencia de cumplimiento de los plazos fijados en el plan de mutuo acuerdo da lugar a un supuesto de incumplimiento, en cuyo caso el sujeto pasivo debe regularizar su situación tributaria, satisfaciendo los correspondientes intereses de demora (art. 37.8).

## 2. Los planes sobre la imputación temporal

Los planes sobre la imputación temporal constituyen una novedad de la Ley del Impuesto sobre Sociedades (art. 19.2 LIS). En efecto, si bien es cierto que la Ley 61/1978 ya contemplaba la posibilidad de que el contribuyente utilizara criterios de imputación distintos al establecido con carácter general (art. 22.Dos), se trataba de una clara manifestación de voluntad unilateral. Este último precepto establecía la posibilidad de que los sujetos pasivos utilizaran criterios de imputación distintos al de devengo que debían especificar en la declaración correspondiente al primer ejercicio en el que debiera surtir efectos. Si la



Administración tributaria no estaba de acuerdo con el criterio determinado por el particular debía practicar una liquidación provisional. Como puede apreciarse, tal configuración respondía a dos actuaciones unilaterales que en ningún momento se unían para producir efectos jurídicos.

Frente a esta situación, el art. 19.2 LIS y, más específicamente, el RIS, regulan la posibilidad de establecer criterios distintos al devengo mediante un acuerdo entre la Hacienda Pública y el particular. En primer lugar, la propia LIS establece la necesidad de que se apruebe un plan para que el ciudadano pueda imputarse temporalmente los gastos e ingresos de una forma distinta al devengo. Pero la constatación de este dato por sí solo no sería concluyente respecto de la afirmación de transacción, porque podría consistir en dos actuaciones independientes: la solicitud del particular y la autorización, que no fundamentaran de manera conjunta el criterio establecido y, por lo tanto, no surtieran efectos respecto de ambas partes. Junto a esta característica, ha de tenerse en cuenta la estructura del procedimiento que es igual a la prevista para los planes analizados hasta ahora. La solicitud debe presentarse por el sujeto pasivo con, al menos, seis meses de antelación a la conclusión del primer período impositivo respecto del que se pretenda que tenga efectos (art. 29.3 RIS). La Administración tributaria recaba las informaciones que estime pertinentes para enjuiciar la necesidad de establecer un criterio de imputación diverso al devengo y analizar la corrección de la imputación temporal propuesta por el obligado tributario. Tras este estudio la Hacienda Pública puede llegar a tres conclusiones (art. 29.6 RIS):

- a) «Aprobar el criterio de imputación temporal de ingresos y gastos formulado por el sujeto pasivo», pues se ha convencido tanto de la imposibilidad de utilizar el momento del devengo como criterio como de lo adecuado de utilizar el propuesto por el particular.
- b) «Desestimar el criterio de imputación temporal de ingresos y gastos formulado por el sujeto pasivo», cuando la Administración se encuentre capacitada para llegar a un criterio exacto, que no coincide con el propuesto por el particular.
- c) Para los supuestos en que la Administración llega a la conclusión de la incorrección del criterio propuesto por el interesado, pero reconoce la necesidad de establecer un criterio peculiar debido a la incertidumbre objetiva que concurre en la determinación de un criterio que fije correctamente la imputación temporal de los concretos ingresos y gastos, se posibilita la negociación, para la cual se establece un momento procedimental (art. 29.5 RIS).

A pesar de este substrato transaccional que impregna la regulación de los planes sobre imputación temporal de gastos e ingresos, ha de reconocerse que ni la LIS ni el RIS establecen expresamente el carácter vinculante del criterio fijado, tal como sí hace el Reglamento en relación a los APAs (art. 24), ni, tan siquiera, de manera indirecta, como ocurre con los planes de amortización (art. 5.8) o con los planes especiales de reinversión (art. 37.8).

Por último, sólo destacar que el órgano competente para instruir y resolver el procedimiento, la Dirección General de Tributos (art. 30 RIS), debe resolver en el plazo de tres meses desde la fecha de presentación de la solicitud o desde la recepción de la información adicional requerida (art. 29.6 RIS). Transcurrido este plazo se entiende aprobado el criterio de imputación temporal de ingresos y gastos presentado por el sujeto pasivo (art. 29.7).

## F) LOS PLANES SOBRE LA DOTACIÓN DE REPARACIONES EXTRAORDINARIAS

Por lo que respecta a los planes sobre la dotación de reparaciones extraordinarias, el art. 13.2 LIS establece una serie de excepciones a la no deducibilidad de las dotaciones a provisiones para la cobertura de riesgos previsibles, pérdidas eventuales, gastos o deudas probables. Entre estas salvedades se encuentran las dotaciones para la cobertura de reparaciones extraordinarias de elementos patrimoniales distintos de los previstos en la letra c) de este precepto, y de los gastos de abandono de explotaciones económicas de carácter temporal, siempre que correspondan a un plan formulado por el sujeto pasivo y aceptado por la Administración tributaria (art. 13.2.d LIS).

A diferencia de los planes analizados hasta el momento, el plan sobre dotación de reparaciones extraordinarias no se dirige a resolver una incertidumbre, pues ésta puede no existir. En efecto, la causa de dicho plan reside en la provisión del importe de determinadas reparaciones, que en un plazo de tiempo se conocerá con exactitud. No existe una incertidumbre irresoluble, que sí podemos apreciar en el caso de los planes de amortización, sobre la efectividad de la amortización en determinados casos; o en los planes de reinversión, en relación al plazo de reinversión, debido a la concurrencia de circunstancias peculiares; o, por último, en los planes de imputación temporal.

Una prueba inequívoca de la ausencia de configuración de los planes de reparaciones extraordinarias como un negocio de fijación era la previsión que se contenía en el Proyecto RIS en el sentido de que si las reparaciones efectuadas fueran inferiores a las dotaciones establecidas en el plan, esta situación debería regularizarse en el período impositivo en el que se realizaran dichas reparaciones, devengándose los correspondientes intereses de demora. En el mismo sentido se pronunciaba el Proyecto en relación a los planes de dotaciones para la cobertura de los gastos de abandono de explotaciones económicas de carácter temporal (art. 13), respecto al cual establecía el art. 14.1 Proyecto que «el exceso de las dotaciones practicadas respecto del importe de los gastos de abandono efectuados deberá regularizarse en el período impositivo en el que la explotación económica hubo de concluir, de acuerdo con lo previsto en el plan, devengándose los correspondientes intereses de demora». Frente a esta propuesta, la

redacción definitiva del RIS no contempla expresamente la regularización de la situación tributaria para adecuarla a la realidad, sin que entendamos los motivos que han llevado al legislador a suprimir dicha previsión. Esta incomprensión deriva de que la esencia de los planes que estudiamos es la misma —conocer con exactitud el importe de las reparaciones o de los gastos de abandono—, como prueba la Exposición de Motivos del RIS: «El capítulo III contiene el procedimiento para la resolución de planes de reparaciones extraordinarias y de gastos de abandono de explotaciones económicas de carácter temporal (...). Así se establece un procedimiento que tiene como objeto constatar la realidad e importe de las dotaciones que deban efectuarse para cubrir los gastos correspondientes».

### G) LA PROPUESTA DE PORCENTAJE PROVISIONAL DEL RÉGIMEN ESPECIAL DE DETERMINACIÓN PROPORCIONAL DE BASES IMPONIBLES EN EL IVA

El art. 152.Uno LIVA establece que los sujetos pasivos acogidos al régimen especial de determinación proporcional de las bases imponibles fijarán las bases imponibles globales a las que resulten aplicables cada uno de los tipos impositivos de acuerdo con un procedimiento determinado, en el que los porcentajes provisionalmente aplicables cada año natural son los determinados en base a las operaciones del año precedente.

Sin embargo, puede haber supuestos en que resulte imposible hallar el porcentaje provisional, ya sea porque el sujeto pasivo comienza a desarrollar la actividad al por menor este período impositivo, ya sea porque no realizó durante el año anterior entregas de bienes gravadas a un tipo impositivo determinado. En estos casos, el art. 152.Dos permite que el contribuyente proponga a la Administración un porcentaje en el momento de presentar la solicitud de opción al régimen especial o, en su caso, durante el mes de diciembre anterior al año natural en que dichos porcentajes deban ser aplicados. En los casos en que la imposibilidad de determinar los referidos porcentajes esté ocasionada por una variación legal de los tipos impositivos aplicables, la propuesta deberá presentarse en el plazo de un mes contado a partir del día siguiente al de entrada en vigor de los nuevos tipos impositivos (art. 57 RIVA). En el término de dos meses, la Hacienda Pública debe dictar una resolución aprobando el porcentaje propuesto por el interesado o modificándolo en atención a las características de las correspondientes actividades empresariales. Si no se pronuncia en ese plazo se entiende aprobada la solicitud del particular (arts. 152 LIVA y 57 RIVA).

Teniendo en cuenta esta escueta regulación ha de descartarse la naturaleza contractual de esta figura, a pesar de que existe una incertidumbre objetiva que justificaría la celebración de un transacción, pues como establece el propio art. 152 LIVA, la propuesta está prevista para los supuestos en que «no se pueda cal-

cular dicho porcentaje». Sin embargo, como decimos, no existe ningún indicio en la normativa establecida respecto a la propuesta de porcentaje provisional del régimen especial de determinación proporcional de bases imponibles en el IVA que nos lleve a concluir la posibilidad de que la Hacienda Pública y el interesado, partiendo de criterios diferentes, lleguen a una solución concordada y unívoca con efectos vinculantes. Se trata, en definitiva, de una secuencia de propuesta del obligado tributario más aceptación, en su caso, por parte de la autoridad fiscal. Pero no existe negociación entre ambas partes para fijar un porcentaje conjunto, sino que o bien se aplica el propuesto por el particular o bien el de la Administración que rectifica unilateralmente el anterior.

Es conveniente insistir en que la naturaleza unilateral de esta institución deriva de su regulación, pero no de su propia esencia. Es más, sería conveniente que la fijación del porcentaje provisional se realizase de forma transaccional debido a la incertidumbre que concurre en su determinación, y que lleva a que la imposición del criterio de la Hacienda Pública no provoque una tributación acorde con la realidad. Esta recomendación también deriva de la necesidad de dar una cobertura jurídica a negociaciones que quizás se estén realizando en la práctica y que no pueden ser controladas jurídicamente. Desde este último punto de vista, la regulación actual de la propuesta de porcentaje provisional plantea la existencia de acuerdos informales, aplicados en la actividad administrativa cotidiana, pero negados en la teoría legislativa.

### III. TRANSACCIONES CELEBRADAS EN EL PROCEDIMIENTO DE GESTIÓN

Como ha sido adelantado en la Introducción de este capítulo, en el presente apartamos analizamos las transacciones que se producen en el seno del procedimiento de gestión, que comprende tanto el procedimiento de liquidación como el de recaudación (art. 90 LGT).

La función del procedimiento de liquidación consiste en fijar «en cada caso concreto la cuantía exacta del tributo, lo que presupone comprobar en qué medida ha tenido lugar la realización del hecho imponible y las circunstancias y sujetos que han concurrido en su realización». Por su parte, el procedimiento de recaudación «se dirige a ejecutar y hacer efectivo el cobro de esas cantidades liquidadas en la fase anterior, integrándose por procedimientos de ejecución en los que normalmente ya no cabe discutir la cuantía previamente establecida»<sup>826</sup>.

Antes de entrar en el estudio de cada procedimiento, es necesario reiterar que a pesar de la importancia que tienen los pactos sobre cuestiones formales dentro

<sup>826</sup> MARTÍN QUERALT, J., y otros, *Curso...*, cit., p. 347.

del procedimiento de gestión (por ejemplo, los acuerdos sobre el tiempo y lugar de las comparecencias), no constituyen el objeto de nuestro estudio, que se centra exclusivamente en los contratos que tienen incidencia en la cuantificación de la obligación tributaria <sup>827</sup>.

## A) TRANSACCIONES EN EL PROCEDIMIENTO DE LIQUIDACIÓN

Por lo que respecta al procedimiento de liquidación, es importante destacar en primer lugar que, partiendo de que su estructura actual tiene muy poco que ver con la plasmada en la LGT, en este trabajo se ha tenido en cuenta el esquema más común hoy día. Según éste, el inicio de dicho procedimiento se produce normalmente mediante la presentación de una declaración por parte del sujeto pasivo, en la que además liquida el tributo; a continuación pueden seguirse las siguientes actuaciones <sup>828</sup>: a) la comprobación formal, efectuada por los órganos de comprobación (art. 1 RGIT); b) las actuaciones de comprobación abreviada, que en su caso darán lugar a una liquidación provisional de oficio (arts. 121 y 123 LGT), ambas actuaciones llevadas a cabo por los órganos de gestión; c) la comprobación e investigación a cargo de los órganos de la Inspección, que concluye, en su caso, con la regularización de la situación tributaria del sujeto pasivo y la práctica de la correspondiente liquidación.

Como puede apreciarse, las dos grandes funciones que se desarrollan en el procedimiento de liquidación son la comprobación y la liquidación, que, además, y resulta conveniente reiterarlo, pueden ser ejercidas tanto por los órganos de comprobación (arts. 121 y 123 LGT) como por los de inspección (art. 140 LGT) <sup>829</sup>. Partiendo de esta base, no consideramos adecuado a nuestros efectos, sin embargo, reflejar en la estructura de este capítulo la distinción entre ambas funciones. Y ello porque, normalmente, la comprobación se subsume en la liquidación, integrándose en un mismo acto administrativo, el de liquidación; piénsese, en este sentido, que el inspector actuuario propone una liquidación a la que el obligado tributario puede adherirse o no y en la que se contienen tanto las cuestiones fácticas comprobadas o inspeccionadas como la aplicación a ellas de la norma correspondiente. A pesar de esto, hay que tener en cuenta que existen supuestos en que la comprobación tiene autonomía propia frente a la liquidación,

como los casos en que la comprobación de valores se notifica de forma autónoma <sup>830</sup>.

Sin embargo, que no consideremos conveniente realizar un análisis separado de las transacciones que se producen en las actuaciones de comprobación y en las de liquidación, no significa que no existan diferencias entre ambas funciones. Como expone PALAO TABOADA <sup>831</sup> «en el caso de que en el procedimiento de liquidación se dé la presencia de un acto de comprobación no es plenamente riguroso hablar de un solo procedimiento, sino que es más exacto afirmar que existen, al menos, dos procedimientos, el de comprobación y el de liquidación, cada uno de ellos integrado por sus propios actos preparatorios o de trámite, carentes, por tanto, de propia autonomía y realizados en vista del acto final del procedimiento concreto en el que se enmarcan». En efecto, su unidad procedimental no significa una igualdad de contenido. Así, mientras la liquidación determina la cuantía de la obligación tributaria, la comprobación «fija algunos elementos relevantes para la cuantificación de esa deuda pero, y en ello consiste la diferencia, no comprende la determinación de la cifra concreta que el contribuyente debe a título de impuesto» <sup>832</sup>. O, como explica NÚÑEZ PÉREZ <sup>833</sup>, se distinguen en que la actividad de comprobación «se centra en la determinación/estimación de los hechos, mientras que la actividad de liquidación supone la aplicación a tales hechos de las normas jurídico-materiales que establecen y definen el régimen de determinación de la base imponible a cada caso aplicable».

Sin duda, el procedimiento de liquidación en sentido amplio (comprendiendo comprobación y liquidación) es el ámbito más propicio para la realización de transacciones, pues es en esta fase donde se produce un mayor acercamiento entre la Administración tributaria y el ciudadano, y donde, en consecuencia, resulta fácil la resolución mutua de las incertidumbres que se planteen en la comprobación e inspección de los hechos y en la aplicación del Derecho. En efecto, es muy frecuente que se produzcan controversias en el transcurso de cualquiera de las actividades que desarrollan los órganos de gestión y de inspección dentro de esta fase y que se dividen, desde un punto de vista material, en la constatación del supuesto de hecho y en la aplicación de la norma. Como explica ALBIÑANA GARCÍA-QUINTANA <sup>834</sup>, la aplicación de las normas fiscales no presenta especialidades que la diferencien del resto de sectores del ordenamiento jurídico. Por lo que respecta a la actividad de comprobación del supuesto de hecho, se divide en tres vertientes: a) comprobación de su existencia y dimensión;

<sup>827</sup> Respecto a la delimitación entre los elementos formales y los materiales, RAMALLO MASANET, J., *La eficacia de la voluntad...*, cit., p. 238.

<sup>828</sup> MARTÍN QUERALT, J., y otros, *Curso...*, cit., p. 358.

<sup>829</sup> Junto a estos órganos, también gozan de facultades de comprobación los órganos recaudadores (art. 133 LGT). Véase, al respecto, MARTÍN QUERALT, J., y otros, *Curso...*, cit., p. 357.

<sup>830</sup> RUIZ GARCÍA, J. R., *La liquidación...*, cit., p. 158. Como manifiesta aquel autor, la diferencia entre acto de comprobación y acto de liquidación se ha visto muy reducida por la transformación de las actas de la inspección de «paradigmas» de actos de comprobación a «incorporar verdaderas liquidaciones tributarias» (pp. 161 y 162, nota 349).

<sup>831</sup> PALAO TABOADA, C., *Naturaleza y estructura...*, cit., p. 51.

<sup>832</sup> RUIZ GARCÍA, J. R., *La liquidación...*, cit., p. 161.

<sup>833</sup> NÚÑEZ PÉREZ, G.G., «La actividad administrativa...», cit., p. 94.

<sup>834</sup> ALBIÑANA GARCÍA-QUINTANA, C., *Los problemas de hecho...*, cit., pp. XVI y ss.

b) valoración de sus elementos integrantes; c) calificación a efectos de aplicación de la norma.

Ya SAINZ DE BUJANDA <sup>835</sup> admitió las fórmulas contractualistas, siempre que se desarrollaran únicamente dentro de la fase liquidatoria del tributo, a condición de que se asegurara, en todo caso, el imperio de las normas sustantivas reguladoras de los elementos esenciales de la obligación y de que, como consecuencia de lo anterior, la verdad material tuviera posibilidades de prevalecer sobre la verdad formal pactada en los acuerdos.

En conclusión, en el desarrollo de su deber de comprobación e investigación, los órganos de gestión y de inspección se encuentran con hechos cuya fijación, valoración o calificación resulta incierta y con cuestiones jurídicas respecto de las que resulta objetivamente imposible conocer su sentido. La resolución de estas incertidumbres sólo podrá hacerse mediante la colaboración del obligado tributario, con el que la Administración debe formar una «comunidad de trabajo», de forma que el procedimiento tiene un «carácter dialogante» <sup>836</sup>. La concepción doctrinal tradicional atribuía a esta colaboración un efecto de esclarecimiento mutuo, que era utilizado por el inspector en una posterior fijación unilateral; sin embargo, este esquema, aparte de ir contra la realidad, reduce la eficacia de la participación del obligado tributario, que se vería maximizada si éste supiera que la resolución de la incertidumbre en la que están trabajando queda fijada finalmente según la han establecido mutuamente; por su lado, la Hacienda Pública se beneficiaría de la vinculación que nace para el ciudadano y que imposibilita que éste impugne el contenido del pacto.

A continuación vamos a analizar dos instituciones que, integradas en el procedimiento de liquidación, presentan rasgos que hacen suponer su carácter transaccional: la tasación pericial contradictoria y la conformidad a la propuesta del inspector actuuario. Ambas figuras jurídicas se encuentran encaminadas a resolver incertidumbres, aunque en ámbitos diversos; así, mientras la primera se limita a la valoración de un elemento de la base imponible, el campo de la conformidad es más amplio, pues abarca tanto la fijación de la existencia, dimensión y valoración del presupuesto de hecho que dio lugar al nacimiento del tributo, como su calificación jurídica a efectos de aplicación de la norma o la resolución de cualquier duda de Derecho que sufra el inspector actuuario en relación a la concreta obligación tributaria. Junto a ello, la diferencia esencial, a nuestros efectos, entre la tasación pericial contradictoria y la conformidad reside en su propia naturaleza, pues mientras la primera es una verdadera transacción tributaria, la segunda consiste en una mera adhesión del sujeto a lo establecido por la Administración. Pasemos a razonar, en primer lugar, el carácter contractual de la tasación pericial contradictoria.

## 1. La tasación pericial contradictoria

Como ya ha sido expuesto, en la valoración de los elementos configuradores de la base imponible es donde se plantean mayores incertidumbres, como consecuencia de la dispersión de valores por todo el sistema tributario, sin ninguna coherencia entre ellos y con un alto grado de indeterminación en su propia definición <sup>837</sup>. Por ello, el ámbito de la valoración es el más propicio para llevar a cabo transacciones, con la finalidad de fijar un valor incontrovertido y seguro para las partes.

A esta constatación ha respondido el ordenamiento jurídico español estableciendo una negociación dentro del procedimiento de liquidación en este sentido: la tasación pericial contradictoria, regulada con carácter general en el art. 52 LGT y, con más detalle, en los arts. 47 y 48 TRITPAJD y los arts. 91 y 98 RITPAJD y RISD, respectivamente.

La tasación pericial contradictoria se inserta en la actividad de comprobación de valores, esto es, en la actividad dirigida «a constatar la exactitud de las valoraciones de los diversos elementos del hecho imponible realizadas por el contribuyente» <sup>838</sup>.

En realidad, la tasación pericial contradictoria presenta una doble vertiente. Por un lado, constituye un mecanismo de valoración que puede ejercer la Administración para calcular algún elemento de la base imponible (art. 52.1.e LGT). Y, por otra parte, puede ser utilizado por los particulares como un método de corrección o impugnación contra la valoración ya realizada por la Hacienda Pública (art. 52.2 LGT). En palabras de GARCÍA TORRES <sup>839</sup>, a raíz de su estudio sobre la tasación pericial contradictoria regulada en ese momento en el Texto Refundido de la Ley y Tarifas de los Impuestos Generales sobre Sucesiones y sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, aprobado por Decreto 1018/1967, de 6 de abril, «el examen crítico de la disciplina legal y reglamentaria de la t.p.c. y de su configuración en la jurisprudencia y en la doctrina del TEAC permite llegar a las conclusiones de que la t.p.c. de oficio (...) es un medio instructorio dentro del procedimiento de comprobación de valores y de que la t.p.c. a instancia del contribuyente (...) no es tanto un medio de prueba (...) como un procedimiento de doble funcionalidad: “impugnativa” en cierto modo —función de garantía del contribuyente— y de fijación de un valor».

Como será reiterado posteriormente, aunque la admisión del empleo de oficio de la tasación pericial contradictoria constituye un tema controvertido

<sup>837</sup> RAMALLO MASSANET, J., y PEÑUELAS REIXACH, L.I. Ponencia General. *La determinación...*, cit., pp. 19 y ss.; CARROBE GENE, M., Introducción, en *Valoración en Derecho tributario*, IEF, Madrid, 1991, pp. 12 y 13.

<sup>838</sup> PÉREZ DE AYALA, J. L., y GONZÁLEZ, E., *Curso...*, cit., T. II, p. 109.

<sup>839</sup> GARCÍA TORRES, J., *Sobre un tema...*, cit., p. 733.

<sup>835</sup> SAINZ DE BUJANDA, F., *Hacienda...*, cit., T. IV, p. 250.

<sup>836</sup> En expresiones de SEER, R., *Contratos, transacciones...*, cit., p. 138.

do<sup>840</sup>, en nuestra opinión se pueden alegar dos datos que resultan concluyentes para mantener una postura permisiva. En primer lugar, su mención por el art. 52.1 como uno de los medios de que disfruta la Administración para comprobar el valor de las rentas, productos, bienes y demás elementos del hecho imponible; y, en segundo lugar, los términos del art. 51.2 que establece la posibilidad de que el sujeto pasivo solicite la tasación pericial contradictoria «en corrección de los demás procedimientos de comprobación fiscal de valores señalados en el número anterior». Siguiendo con este último argumento, si el legislador no admitiese la tasación pericial contradictoria como un método de comprobación de valores no habría redactado dicho precepto de esta forma, incluyendo «en corrección de los demás», en clara referencia a la exclusión de la tasación pericial contradictoria promovida de oficio. Además, frente a la crítica que podría realizarse en contra de esta posibilidad, alegando que la comprobación de valores siempre ha de recaer sobre valores ya fijados por el sujeto pasivo, por lo que ya se conoce el criterio de éste al respecto, puede oponerse que cuando la tasación se utiliza por el ciudadano también se conoce ya la postura de la Administración, la cual, sin embargo, puede ser modificable a través del perito. Lo importante es que ambas manifestaciones de tasación pericial contradictoria responden al mismo concepto, aunque su tramitación sea diversa.

Por su parte, la tasación pericial contradictoria iniciada a solicitud del obligado tributario es, en realidad, un mecanismo de corrección de la valoración ya realizada por la Hacienda Pública, por lo que quizás sería más conveniente ubicar el estudio de esta figura dentro del procedimiento de revisión, sobre todo tras la nueva redacción dada por la Ley 31/1990, de 27 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para 1991, que separa este método de la actividad de comprobación, autorizando al obligado tributario a que lo inste «dentro del plazo de la primera reclamación que proceda contra la liquidación efectuada sobre la base de los valores comprobados administrativamente», excepto en los casos en que esté prevista la notificación del acto de comprobación de valores en los que sí es impugnabile dicho acto. A pesar de ello, hemos considerado adecuado estudiar también la tasación pericial contradictoria promovida por el particular dentro del procedimiento de gestión por dos motivos. En primer lugar, dado lo discutible de la regulación establecida por la Ley 31/1990, pues sería aconsejable que el interesado pudiera solicitar la tasación al tener conocimiento de la valoración realizada por la Administración, esto es, al serle puesto de manifiesto el expediente, y concederle un plazo de alegaciones al acta de disconformidad

cuando la valoración tiene lugar en un procedimiento de inspección, lo que podría provocar su conversión en acta de conformidad<sup>841</sup>. Y, en segundo lugar, porque constituye la manifestación más clara de un procedimiento contradictorio que, con independencia de su posible naturaleza revisora, se ubica materialmente en el subprocedimiento de comprobación, admitiendo la confrontación entre la Administración y el ciudadano no a través del trámite de audiencia, sino mediante la redacción de hojas de aprecio alternativas<sup>842</sup>.

Antes de entrar en el estudio del concepto, licitud y régimen jurídico de la tasación pericial contradictoria, resulta de gran importancia puntualizar que esta figura se manifiesta con cuatro distintas naturalezas jurídicas dependiendo de la fase en la que se concluya. Y de entre todas ellas, a nosotros sólo nos interesa la que presenta caracteres contractuales. Efectivamente, una vez que los órganos administrativos consideran oportuna la tramitación de una tasación pericial contradictoria (art. 51.1 LGT) o admiten su tramitación a instancia del obligado tributario, el perito de la Administración lleva a cabo su valoración en un plazo de quince días, que se plasma en las hojas de aprecio. Y es justamente a partir de este momento procedimental, de la traslación de la valoración administrativa al particular, cuando pueden producirse cinco situaciones:

A. La falta de nombramiento de perito por parte del particular, lo que supone la aceptación tácita de la valoración realizada por la Administración (art. 98.4.ª RISD). Consiste en un allanamiento o conformidad<sup>843</sup>, que provoca la confirmación de la liquidación realizada por la Administración.

<sup>841</sup> Si bien es cierto que con la nueva regulación se evita en mayor medida la utilización de la tasación pericial contradictoria como fórmula dilatoria en manos de los obligados tributarios, que con anterioridad a la Ley de Presupuestos de 1990 derivaban del momento procedimental en el que podía solicitarse y de sus efectos suspensivos de la liquidación, como explica CAAMAÑO ANIDO, M. A., *La Tasación...*, cit., p. 61. Sobre la desnaturalización de la tasación pericial contradictoria, ESEVERRI, E., «La tasación pericial contradictoria: pasado, presente y lo que puede ser en el futuro», *Gaceta fiscal*, n.º 94, 1991, p. 186, quien ataca su utilización como un medio impugnatorio.

<sup>842</sup> CAAMAÑO ANIDO, M. A., *La Tasación...*, cit., p. 16.

<sup>843</sup> Véase la STSJ de Castilla y León de 13-10-1993. GARCÍA-TORRES, *Sobre un tema...*, cit., p. 769, califica este supuesto de determinación por acuerdo de las partes. Sin embargo, en nuestra opinión, no llega a ser un negocio bilateral, sino unilateral; un allanamiento que produce que la fijación que prevalece sea la realizada de forma aislada por el funcionario (RTEAC 8.11.1963). El propio GARCÍA-TORRES explica que el llamado desistimiento «no es en puridad, tal desistimiento (en la medida que “effectum iuris” de la inactividad del privado es la valoración de esa inactividad como “conformidad” con la tasación del perito de Hacienda, lo que excede de los efectos propios del desistimiento), pero tampoco es simple “consentimiento” (en el sentido que se habla del acto “consentido y firme”) porque la tasación del perito de la Hacienda no constituye resolución que pone fin al procedimiento —que es la consentible—. Por ese camino podría dudarse de la corrección de la calificación de “acuerdo” ya que la “conformidad” es, como se ha dicho, un “effectum iuris” ligado a la pasividad del interesado, independientemente de si existe, o no, voluntad concreta de aceptación de aquél (aspecto normativamente irrelevante). De modo que, más que de valor fijado por “acuerdo”, lo que habría (podría decirse) sería una verdadera fic-

<sup>840</sup> A favor de la posibilidad de que sea promovida de oficio, SsTS de 22 de julio de 1989, 3 de abril de 1990, 10 de diciembre de 1990, 17 de junio de 1994 y 19 de junio de 1994, entre otras. Y en la doctrina, AGULLO AGÜERO, A., *La comprobación de valores...*, cit., p. 864; GARCÍA-MONCA, A., *La tasación...*, cit., p. 9; PERIS GARCÍA, P., *La comprobación de valores y las garantías del contribuyente*, Cuadernos Cívitas, Madrid, 1996, p. 71. En contra, MARTÍN QUERALT, J., y otros, *Curso...*, cit., p. 428; CAAMAÑO ANIDO, M. A., *La Tasación...*, cit., p. 68.

B. El segundo supuesto, no contemplado de forma expresa en la regulación de la tasación pericial contradictoria dentro del procedimiento de gestión, es la fijación negociada, en la que interviene sin lugar a dudas la voluntad de las dos partes en la determinación del valor. La posibilidad de que se lleve a cabo dicho establecimiento consensuado reside en los términos del art. 52.2, 2.º párrafo LGT: «si existiera disconformidad de los peritos», lo que da a entender la admisión de que estos expertos se pongan de acuerdo sobre la controversia. A pesar de la claridad con que se expresa la LGT, las normas reguladoras del ISD y del ITPAJD, que son las únicas que llevan a cabo la reglamentación de la tasación, no contemplan dicha posibilidad. En efecto, el art. 98 RISD sólo prevé el supuesto de que el particular no nombre un perito o, si lo nombra, prevalezca la tasación del aquél si no es inferior a la de la Administración en más de un 10 % y no es inferior en 20.000.000 pesetas. En otro caso se contempla el recurso a un perito tercero. Sin embargo, el valor superior de la LGT frente a esta regulación reglamentaria posibilita la utilización de la valoración conjunta o pactada, lo que evitaría la aplicación de las reglas sobre prevalencia de una u otra tasación, así como el acudir al tercero. Es justamente en esta valoración negociada en la que centraremos nuestro estudio.

C. Si no se alcanza dicha valoración conjunta prevalece el avalúo del particular cuando la tasación practicada por el perito de la Administración no excede del 10 % y no es superior en 20.000.000 ptas a la hecha por el sujeto pasivo<sup>844</sup>, siempre y cuando el avalúo del particular sea superior al valor inicialmente declarado<sup>845</sup>. Este supuesto es calificado por GARCÍA TORRES<sup>846</sup> de «determina-

ción de acuerdo (en cuanto “aequiparatio” de una conducta pasiva —y en sí sola no significativa de aceptación— a la aceptación). Ficción que fundaría la fijación de un valor comprobado. No obstante, si cabe hablar de acuerdo (mejor que de ficción), se debe a que aquí estamos ante un caso de aplicación del principio “qui siluit” y, por tanto, unas hipótesis que puede paragonarse con el caso del “silencio como declaración de voluntad” al menos según la doctrina más común».

Por último, sólo señalar que la no presentación de la hoja de aprecio por parte del perito del administrado no puede equipararse con la ausencia de nombramiento de perito. En consecuencia, aquel comportamiento omisivo no puede ser considerado como una aceptación de la tasación realizada por la Administración, sino que dará lugar a una paralización del expediente por causa imputable al administrado que puede desembocar en su caducidad (RTEAC 1-2-1995).

<sup>844</sup> La doctrina admite la posibilidad de que el obligado tributario realice una valoración superior a la de la Administración, por ejemplo cuando se esté cuantificando a efectos del IRPF el valor de adquisición de un inmueble enajenado. En estos supuestos, el art. 52.2 LGT se reinterpretaría en la siguiente fórmula: «Si existiera disconformidad de los peritos sobre el valor de los bienes o derechos y la tasación practicada por el de la Administración no es inferior en más del 10 % ni en más de 20.000.000 de ptas a la hecha por el sujeto pasivo, esta última servirá de base para la liquidación. Si la tasación hecha por el perito de la Administración es inferior a los límites indicados, deberá designarse un perito tercero». Véase en este sentido, PÉREZ-EMBED WAMBA, C. M., «La tasación pericial contradictoria tras la reforma del art. 52 de la LGT por la Ley 31/90, de P.G.E. para 1991», *Tribuna fiscal*, 1995, n.º 55, p. 55.

<sup>845</sup> Si el avalúo es inferior al inicialmente declarado se impondrá éste.

<sup>846</sup> GARCÍA-TORRES, J., *Sobre un tema...*, cit., p. 770.

ción por acuerdo de las partes», pues «la norma aquí configura la conformidad de la Administración a la tasación del perito del interesado como “acto debido”; es decir: impone a la Administración el deber de aceptar el valor, la vincula a su aceptación. Al igual que ciertos autores admiten que en los casos de “obligación —o deber— legal de contratar” (...) sigue existiendo contrato, aquí cabría afirmar que, pese a que la Administración venga vinculada a aceptar la valoración del perito del interesado, se puede seguir reputando fijado el valor mediante “acuerdo”».

D. Si la tasación practicada por el perito de la Administración excede en más de un 10 % o es superior en más de 20.000.000 ptas. a la hecha por el obligado tributario, deberá designarse un perito tercero. La intervención del tercero experto es un arbitrio. Se trata de supuestos en que la intervención del tercero se dirige a completar o integrar una relación jurídica aún no definida totalmente, incompleta<sup>847</sup>. Constituye un supuesto de contrato heterocompositivo, por lo que excede del ámbito de nuestro estudio, centrado exclusivamente en los métodos de composición de controversias sin intervención de un tercero (métodos auto-compositivos)<sup>848</sup>.

E. El último supuesto se produce cuando una de las partes no realiza el depósito requerido por el perito tercero del importe de sus honorarios previamente al desempeño de su cometido. Esta actitud supone la aceptación de la valoración realizada por el perito de la contraparte.

Como decimos, el presente estudio se reduce al análisis de la valoración alcanzada por los dos peritos de manera conjunta (supuesto B), que es el resultado, en nuestra opinión, de un proceso negociador<sup>849</sup>, en el que ambas partes ceden con la finalidad de alcanzar el verdadero valor del bien o derecho en cuestión o, si ello no es posible, un valor incontrovertido para ambos.

#### a) *Naturaleza jurídica: contrato de Derecho público transaccional*

Si, como nosotros mantenemos, la tasación pericial contradictoria —en el sentido en el que la hemos delimitado— es un contrato, sus efectos deberán ser vinculantes tanto para el órgano encargado de liquidar como para el interesado.

<sup>847</sup> Según establecía textualmente el art. 2.2 de la ya derogada Ley sobre Régimen Jurídico de los Arbitrajes de Derecho Privado de 22 de diciembre de 1953.

<sup>848</sup> Sobre la diferencia entre la tasación pericial contradictoria y el arbitraje, véase mi trabajo «El arbitraje en el Derecho Tributario», *Estudios Financieros*, n.º 167, 1997, p. 14, en donde se concluye que, en los casos en que interviene un tercero experto, la tasación pericial contradictoria es un supuesto de arbitrio de tercero como consecuencia de la ausencia de un verdadero litigio.

<sup>849</sup> Reconocen su naturaleza negociadora, GARDE ROCA, J. A., *Presentación...*, cit., p. 14; RAMALLO MASSANET, J., *La eficacia de la voluntad...*, cit., p. 239; SERRANO ANTÓN, F., *La terminación...*, cit., p. 92.



La configuración de esta tasación como una figura distinta, de la que no emanaran efectos vinculantes para las partes, produciría una «desnaturalización» y «pérdida de eficacia» de la figura.

Quizás podría interpretarse la voluntad del legislador en los términos por nosotros defendidos mediante la lectura del art. 52.2 LGT, el cual determina que «entregada en la Delegación de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria competente u órgano equivalente de la Comunidad de Madrid la valoración por el tercer perito, se comunicará al interesado y, al mismo tiempo, se le concederá un plazo de quince días para justificar el pago de los honorarios a su cargo». De este precepto podría extraerse la imposibilidad de que el órgano liquidador se aparte de la valoración recogida en la tasación pericial contradictoria y de que el particular recurra. Sin embargo, reconocemos que la simple alegación de esta base sería un escaso argumento a favor de la vinculación. Junto a ello, resulta un apoyo decisivo el estudio histórico de la figura, que a continuación exponemos en los que interesa a nuestro trabajo.

Por lo que se refiere a la vinculación del órgano liquidador, la redacción del art. 98.8.<sup>a</sup> RISD no resulta demasiado clarificadora. Los términos de aquel precepto («A la vista del resultado obtenido de la tasación pericial contradictoria, la oficina confirmará o rectificará la liquidación inicial») pueden dar lugar a diversas interpretaciones. El estudio de la evolución histórica de la regulación relativa a esta cuestión lleva a defender la vinculación de la Hacienda Pública a la tasación<sup>850</sup>, de forma que debe integrar el contenido de este convenio no finalizador del procedimiento dentro del acto de liquidación, limitándose su control sobre la tasación pericial contradictoria al enjuiciamiento de los presupuestos de legalidad y eficacia<sup>851</sup>.

<sup>850</sup> Como explicaba GARCÍA TORRES, *Tasación pericial...*, cit., p. 424, el estudio de la evolución normativa es muy importante para «esclarecer considerablemente algunos de los puntos esenciales de la actual disciplina jurídica de aquélla (la tpc)». En contra de la vinculación, AGULLO AGÜERO, A., La valoración de inmuebles en la imposición patrimonial. Valor catastral y valor real en la Contribución Territorial Urbana. Impuesto sobre Bienes Inmuebles e Impuesto sobre Sucesiones, en AA.VV., *Valoración en Derecho Tributario*, IEF, Madrid, 1991, pp. 260 y 261; GARCÍA-MONCO, A.M., *La tasación...*, cit., p. 35; CAAMAÑO ANIDO, M.A., *La tasación...*, cit., p. 99, en opinión del cual la ausencia de eficacia vinculante de la tasación pericial contradictoria se encuentra justamente en la expresión utilizada por el art. 98.8.<sup>a</sup> RISD «a la vista de...». Junto al argumento gramatical, CAAMAÑO ANIDO también utiliza como fundamento de su rechazo al carácter vinculante de la tasación pericial contradictoria que la tasación de tercer perito no constituye un acto administrativo, frente a lo que puede oponerse —en nuestra opinión— que la exigencia de sujeción a la tasación pericial contradictoria deriva de la naturaleza compositiva de ésta. Aquellos últimos autores otorgan a la tasación la cualificación de «presunción reforzada de acierto».

<sup>851</sup> En este sentido también GARCÍA TORRES, J., *Sobre un tema...*, cit., p. 775: «Así pues, si el órgano gestor (...) advierte ilegalidad de procedimiento (...) o ilegalidad en los requisitos subjetivos (titulación indebida de los peritos) y en general, cualquier infracción jurídica, salvo —precisamente— la de que la valoración no constituye el “verdadero valor” podrá, con toda corrección, negar el “exequatur” y, aún más, dispone la anulación de actuaciones».

El art. 96 del Reglamento del Impuesto de Derechos Reales de 10 de abril de 1900 disponía que «en vista de lo alegado por el contribuyente, del resultado de la tasación y demás pruebas propuestas, que se apreciarán en conjunto, la oficina liquidadora o la Administración de Hacienda a quien corresponda en cada caso aprobar la liquidación, fijará definitivamente el valor». Como se aprecia, en el Reglamento de 1900 la tasación pericial contradictoria no era determinante para la liquidación posterior, lo que excluía su naturaleza contractual. Frente a esta situación, el art. 99 del Decreto 176/1959, de 15 de enero de 1959, por el que se aprueba el Reglamento para la aplicación de la Ley de los Impuestos de Derecho Reales y sobre Transmisiones de Bienes de 21 de marzo de 1958, estableció que «en vista del resultado de la tasación, la Oficina liquidadora fijará la base imponible», lo que ha sido interpretado por la doctrina administrativa, como explica la STS de 19 de enero de 1996, «en el sentido de que dichos Tribunales, es decir la propia Administración Pública, puede revisar los aspectos formales de la tasación pericial, o sea el procedimiento seguido, así como los requisitos de titulación de los peritos, la motivación de los avalúos o apreciados, y otras diversas cuestiones de derecho, susceptibles todas ellas de revisión en vía administrativa, pero a la vez ha dejado claro la naturaleza dirimente de la actuación del tercer perito y la imposibilidad de que los Tribunales Económico-Administrativos puedan revisar la pericia y el avalúo llevado a cabo por el tercer perito». Aunque este pronunciamiento jurisdiccional se dirige a establecer la vinculación de la tasación pericial contradictoria realizada por un perito tercero, su razonamiento es trasladable a los supuestos en que tal tercero no llega a intervenir porque las partes arreglan ellas mismas la controversia. Y la posibilidad de esta traslación deriva de la base del razonamiento de la Sentencia que se apoya, para justificar la vinculación, en la naturaleza compositiva del perito tercero (negocio jurídico heterocompositivo), carácter que también encontramos cuando el arreglo es realizado por el interesado y la Administración (negocio jurídico autocompositivo).

En el mismo sentido que el Decreto 176/1959 se pronuncia el art. 98.8.<sup>a</sup> RISD que, frente al Reglamento del Impuesto de Derechos Reales de 10 de abril de 1900, reduce las referencias del órgano liquidador exclusivamente al resultado de la tasación: «A la vista del resultado obtenido de la tasación pericial contradictoria, la oficina confirmará o rectificará la liquidación inicial (...)». Y, de igual modo, los vigentes arts. 121.7 RITPAJD y 98.8 RISD disponen que «a la vista del resultado obtenido de la tasación pericial contradictoria, la oficina confirmará la liquidación inicial o girará la complementaria que proceda con intereses de demora» y que «a la vista del resultado obtenido de la tasación pericial contradictoria, la oficina confirmará o rectificará la liquidación inicial», respectivamente. A nuestro parecer, el mantenimiento de la expresión «a la vista del» no significa que el órgano liquidador pueda tener en cuenta otros datos fuera de la tasación pericial contradictoria, pues es la misma que empleaba el art. 96 del Reglamento del Impuesto de Derechos Reales de 1900 y no se puede dudar de la imposibilidad de que la Hacienda Pública recurriera a informaciones que no

fueran los elementos descritos en aquel precepto<sup>852</sup>. La diferente eficacia de la tasación pericial contradictoria en el Reglamento de 1900 y en la regulación actual reside en la distinta función asignada a esta figura en uno y otro momento. En efecto, frente a su configuración hoy día como único medio impugnatorio en manos del obligado tributario contra la valoración fijada por la Administración en la comprobación de valores, en el derogado Reglamento la tasación pericial contradictoria era uno más de los instrumentos probatorios de los que disponía el particular para oponerse al acto administrativo de comprobación. Como explica ESEVERRI<sup>853</sup>, «el resultado de la pericia contradictoria era apreciado y valorado conjuntamente con los distintos medios de prueba que se hubieran empleado, pues no en vano todos esos instrumentos para la valoración de bienes estaban al servicio de ese fin que no era otro que el determinar el verdadero valor del bien transmitido, y a cuyo efecto podría ser útil el desgajado de la pericial contradictoria, pero igualmente útil podría resultar cualesquiera otros de los que señalaban los textos legal y reglamentario».

En consecuencia, actualmente el órgano liquidador no puede fijar una valoración diferente de la pactada en la tasación pericial contradictoria; en este sentido, recuérdense los términos del art. 121.7 RITPAJD: «a la vista del resultado obtenido de la tasación pericial contradictoria, la oficina confirmará la liquidación inicial o girará la complementaria», lo que parece indicar que si la tasación no recoge el mismo valor que el señalado por la Administración ésta no tiene una tercera vía que posibilite el desconocimiento del valor establecido mediante aquel mecanismo. La Administración se limita a realizar un control de legalidad externa de la tasación pericial y, si aprecia que se ha producido un vicio de legalidad, dicho órgano no dictará el acto de valoración o el de liquidación donde se integre y anulará las actuaciones hasta el momento de la comisión del vicio. Será el caso, por ejemplo, de defectos de forma, de un alejamiento total de la realidad que conduce al establecimiento de un valor desorbitado o, lo que es más importante, la ausencia de una incertidumbre, cuestión esta última imposible de apreciar al estar basada la tasación pericial contradictoria siempre en valores de mercado, inciertos por su propia definición. Pero, repetimos, por lo que respecta a la valoración en sí, no puede entrar a enjuiciar su certeza.

Por su parte, la vinculación del interesado al resultado de la tasación pericial contradictoria tampoco es una cuestión incontrovertida, aunque a nuestro entender sí se produce. Si bien es cierto que las normas reguladoras de la tasación no mencionan esta cuestión y, por el contrario, establecen expresamente su posible impugnación en reposición o en vía económico-administrativa (art. 121.7 RITPAJD, art. 98.8 RISD), con esta referencia se intenta resaltar la posibilidad de recurso

cuando existan causas de invalidez. Para llegar a esta conclusión partimos de lo dispuesto en el art. 52.2 último párrafo LGT, que no contempla la posibilidad de que el particular se oponga al valor fijado en la tasación pericial contradictoria y que, en consecuencia, supone un alejamiento de lo establecido históricamente en las leyes reguladoras de dicho expediente, que sí mantenían expresamente la impugnación del valor de la tasación pericial contradictoria por parte del particular. Así, el art. 97 del Reglamento de 10 de abril de 1900 disponía que «en el caso de no conformarse el contribuyente con el mayor valor fijado por el liquidador o por la Administración (mayor valor que se había establecido teniendo en cuenta, entre otros datos, el resultado de la tasación pericial contradictoria), podrá entablar su reclamación en el término de quince días ante el Delegado de Hacienda. Si la resolución del Delegado de Hacienda fuera confirmatoria del valor señalado por la Administración, se procederá desde luego a practicar por dicha base la liquidación (...)». La ausencia de carácter vinculante para el ciudadano derivaba, lógicamente, de la libertad que tenía la Administración para recoger el valor de la tasación o para separarse de él.

Como apoyo a nuestra postura, favorable a la vinculación del interesado, podemos exponer la doctrina jurisprudencial recogida en algunas Sentencias, como la STSJ de Asturias de 19 de enero de 1996 en la que se establece expresamente que «es cierto que el resultado de la tasación pericial contradictoria, a diferencia que cuanto sucede con la Administración, no vincula a los demandantes, toda vez que los mismos no tuvieron participación en el expediente», lo que, interpretado «sensu contrario», da a entender la vinculación a aquella actuación conjunta tanto por parte de la Hacienda Pública como de los interesados que sí hayan tenido participación en el expediente. De forma más clara se pronuncia la STSJ de Asturias de 11-1-1995: «El resultado de la prueba pericial contradictoria no es susceptible de nueva impugnación, toda vez que obedece al resultado de una prueba, a la que se sometieron voluntariamente las partes para determinar el valor del bien gravado», excepto, puntualiza el pronunciamiento jurisdiccional, en los casos en que se haya incurrido en error, lo que no invalida su naturaleza contractual.

Dentro de la categoría contractual, la tasación pericial contradictoria pertenece a las transacciones. Dicha naturaleza viene dada por la existencia de una incertidumbre que las partes intentan resolver a través del otorgamiento de contraprestaciones respecto a sus posiciones con la finalidad de sustituir una valoración incierta por una cierta.

Como hemos expuesto, la posibilidad de que la tasación pericial contradictoria se configure como un procedimiento de fijación de valores concordado se infiere de los términos del art. 52.2 LGT: «Acordada la práctica de la tasación pericial contradictoria en los términos que reglamentariamente se determinen, si existiera disconformidad de los peritos sobre el valor de los bienes o derechos y la tasación practicada por el de la Administración no excede en más del 10 por

<sup>852</sup> GARCÍA TORRES, J., *Sobre un tema..., cit.*, p. 774, quien menciona expresamente como «el cambio de redacción vale tanto como ordenar al órgano de gestión que se atenga sólo y nada más que al “resultado de la tasación”».

<sup>853</sup> ESEVERRI, E., «La tasación pericial contradictoria...», *cit.*, p. 186

100 y no es superior en 20.000.000 de pesetas a la hecha por el del sujeto pasivo, esta última servirá de base para la liquidación.»

En nuestra opinión, resulta indudable que el empleo de la tasación pericial contradictoria, tanto la provocada directamente por la Administración como a instancias del interesado, queda reducido a los supuestos en que concurre una incertidumbre en relación al valor del bien. Esta afirmación se infiere, en primer lugar, del estudio histórico: desde la Ley de 2-4-1900, que reformó los Impuestos de Derechos Reales y Transmisión de Bienes, hasta el Decreto 176/1959, de 15 de enero, por el que se aprueba el Reglamento para la aplicación de la Ley de los Impuestos de Derechos Reales y sobre Transmisiones de Bienes, de 21 de marzo de 1958, el legislador mantuvo una visión de esta figura como un medio extraordinario de comprobación, que sólo resultaba aplicable cuando el resto de medios de comprobación no permitieran conocer el valor del bien. En este sentido, el art. 81 del citado Reglamento de los Impuestos de Derechos Reales y sobre Transmisiones de Bienes de 1959, sienta, en nuestra opinión, la verdadera esencia de la tasación pericial contradictoria, al dividir los medios de comprobación de valores en ordinarios (el padrón, los Registros oficiales, etc) y extraordinario (la tasación pericial contradictoria). Este último se aplicaba de forma supletoria al resto de medios de valoración, esto es, a los casos en que se planteaba una incertidumbre objetiva, de forma que era imposible llegar al valor real a través de la utilización de aquellos medios.

En concreto, el Real Decreto 176/1959 disponía en su art. 81 que: «La tasación pericial será medio extraordinario de comprobación, debiendo acudir a ella:

- 1.º En los casos en que, siendo susceptible de utilización alguno de los medios ordinarios de comprobación, no produzcan éstos el resultado de conocer a juicio de la Administración el verdadero valor de los bienes y derechos reales.
- 2.º En el supuesto de que no sea aplicable al caso ninguno de los medios ordinarios de comprobación.
- 3.º Cuando expresamente se preceptúe en algún artículo de este Reglamento como indispensable para fijar la base de liquidación<sup>854</sup>.

<sup>854</sup> Según explica GARCÍA TORRES, J., Tasación pericial contradictoria, comprobación de valores y “verdadero valor”: Notas para una aproximación crítica, en *Impuestos sobre Sucesiones, Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados*, vol. I, IEF, 1977, p. 416, n. 61, el art. 119.3 del Decreto 1018/1967, de 6 de abril, por el que se aprobó el Texto Refundido de la Ley de los Impuestos sobre las Sucesiones y sobre Transmisiones y Actos Jurídicos Documentados, que es una copia del art. 81.3 del Reglamento de los Impuestos de Derechos Reales y sobre Transmisiones de Bienes de 1959, constituía un «reenvío al vacío», puesto que no existía ni un sólo supuesto en que una ley preceptuara como obligatorio el recurso a la tasación pericial contradictoria.

- 4.º En el caso de que los interesados lo soliciten y no acepten el valor que la Administración haya fijado como resultado de la comprobación»<sup>855</sup>.

Y de ello se deduce claramente que la tasación pericial contradictoria estaba prevista para los supuestos en que la propia Hacienda Pública sufriera una incertidumbre en relación al valor de un bien, que no pudiera resolverse mediante el empleo de los otros medios de valoración (art. 81.1.º, 2.º y 3.º), o para los casos en que la controversia surgiera de la oposición del interesado a la valoración alcanzada por la Administración (art. 81.4.º).

En el mismo sentido se pronunciaba el art. 119 del Decreto 1018/1967, de 6 de abril, por el que se aprobó el Texto Refundido de la Ley y Tarifas de los Impuestos Generales sobre las Sucesiones y sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.

Sin embargo, tras la derogación del Decreto de 15 de enero de 1959, que estuvo en vigor hasta la promulgación del Real Decreto 1629/1991, de 8 de noviembre, por el que se aprobó el RISyD, la normativa no ha vuelto a mencionar el carácter extraordinario de la tasación pericial contradictoria. Basándose en esta constatación, algunos autores la interpretan como una voluntad clara de derogar dicho art. 119, esto es, los supuestos en que cabía acudir a la tasación pericial contradictoria<sup>856</sup>, sobre todo teniendo en cuenta que el legislador de 1980

<sup>855</sup> Como hemos mencionado en el texto, ya la Ley de 2 de abril de 1900, que reformaba los Impuestos de Derechos Reales y Transmisión de Bienes, consideraba la tasación pericial contradictoria como un «medio extraordinario» para comprobar los valores en los supuestos en que el resto de medios de valoración no arrojan el verdadero valor del bien en cuestión (art. 7). El Reglamento del Impuesto de Derechos Reales de 10.4.1900 fijaba los supuestos en que podía desarrollarse en aquéllos en que los medios ordinarios de comprobación «no produzcan el resultado de conocer el verdadero valor de los bienes y derechos reales; cuando expresamente se preceptúe en algún artículo de este Reglamento como indispensable para fijar la base de liquidación, o cuando los interesados no acepten el valor que la Administración señale como resultado de la comprobación, salvo lo que con excepción se dispone en el artículo 86 (Esta excepción hacía referencia a las comprobaciones de valores realizadas mediante la capitalización del líquido imponible amillado)» (art. 78). A pesar de que parecían cumplirse en el Reglamento de 10 de abril 1900 (aprobado por Real Decreto de 10 de abril de 1990) los presupuestos de la transacción, concurrían dos datos que llevan a rechazar que esta norma configurara la tasación pericial contradictoria como un contrato: a) el órgano liquidador no estaba vinculado al resultado de la tasación pericial contradictoria (en este sentido, el art. 96 establecía que «en vista de los alegados por el contribuyente, del resultado de la tasación y demás pruebas propuestas, que se apreciarán en conjunto, la oficina liquidadora o la Administración de Hacienda a quien corresponda en cada caso aprobar la comprobación, fijará definitivamente el valor que haya de servir de base para la liquidación (...))»; b) el particular podía recurrir el valor fijado en la tasación pericial contradictoria ante los Tribunales (art.97). Así lo explica GARCÍA TORRES, J., *Tasación...*, cit., pp. 429 y ss. Por este último motivo —la ausencia de vinculación a la tasación pericial contradictoria por parte del obligado tributario—, también ha de descartarse que el Decreto 176/1959 la concibiera como un contrato (art. 99).

<sup>856</sup> ACOSTA ESPAÑA, R., Comentario al art. 51 del Texto Refundido de la Ley del ITPyAJD (Real Decreto Legislativo 3050/1980, de 30 de diciembre), en AMORÓS RICA, N., dir., *Comentarios a las Leyes Tributarias y Financieras*, Ed. de Derecho Financiero, Madrid, p. 1406.

sí trasladó los arts. 120, 121 y 123 del Decreto 3050/1980 (arts. 50 y 51), mientras que no hizo lo mismo con el art. 119, donde se recogían, como decimos, las causas que legitimaban el recurso a aquel mecanismo de corrección de valores.

Sin embargo, en nuestra opinión, dicha ausencia no puede traducirse en la posibilidad de utilizar la tasación pericial contradictoria en todo caso, sino que sigue siendo requisito la existencia de una incertidumbre. En realidad, se producirá siempre dicha incertidumbre, pues no debe olvidarse que este método sólo puede emplearse cuando la ley reguladora de un tributo tome como referencia para estimar un bien o derecho su verdadero valor, que se identifica con el de mercado. Ello se traduce en una gran inseguridad respecto al valor buscado en la mayoría de los supuestos. Aunque la Administración haya fijado uno en la comprobación de valores, es muy frecuente que ante las alegaciones del obligado tributario se plantee la certeza de aquél<sup>857</sup>. Por otro lado, el carácter extraordinario de la tasación pericial que estudiamos se deriva directamente de la LGT, tal y como reconoció GARCÍA TORRES<sup>858</sup>: por lo que respecta a la solicitada por el obligado tributario, su carácter extraordinario proviene de la función correctiva que asume respecto de los demás medios de impugnación; en relación a la adoptada «de oficio» (art. 52.1.e LGT), dicha característica deriva tanto de su naturaleza contradictoria, como de la relación vertical —y no horizontal— que tiene con el resto de medios de valoración, en especial con la tasación pericial.

La tesis aquí mantenida, en torno a la necesidad de que concurra una incertidumbre, parece ser admitida por la STS de 8-6-1992:

«En el supuesto de autos, el TEAP, ante la contradicción de los informes y certificados aportados por la reclamante (ahora apelada) y los tipos reflejados en los índices, y ante la conclusión de que los medios ordinarios de comprobación (...) no son utilizables o no permiten concretar el verdadero valor de los bienes o derechos transmitidos, opta, declarando la nulidad de la liquidación originaria, por acudir, de oficio, al medio extraordinario de comprobación del art. 52.1.e antes citado, es decir, la “tasación pericial contradictoria”».

<sup>857</sup> Junto a este argumento, quizás también podría alegarse que la incertidumbre no tiene por qué plantearse exclusivamente respecto a la cuantía del valor en sí mismo, sino en relación al éxito que la postura de la Administración tendría en un posterior proceso. Por ello, las causas recogidas en el art. 81 del Reglamento de los Impuestos sobre Derechos Reales y sobre Transmisiones de Bienes pueden dividirse en dos. En un primer grupo se encuentran las tres primeras cláusulas, que responden a la imposibilidad de determinar el valor del bien mediante los medios de comprobación ordinarios. El segundo se integra por la última cláusula, para el supuesto de que a pesar de haber podido la Hacienda Pública fijar el valor que ella considera correcto, el obligado tributario discrepa. En este último supuesto, la Administración es consciente de las dificultades que tendría en un posterior proceso para hacer triunfar su valoración (MEYER, H., y otros, *Verwaltungsverfahrensgesetz...*, cit., p. 518). Pero, de todas formas, no creemos que sea necesario entrar en este debate que cobra mayor importancia respecto de otras figuras, como los convenios concursales, puesto que en la tasación pericial contradictoria sí se produce una transacción respecto del valor en sí mismo debido a la utilización de esta figura sólo en relación a valores que se fijan de acuerdo a precios de mercado.

<sup>858</sup> GARCÍA TORRES, J., *Sobre un tema...*, cit., pp. 781 y ss.

En este punto también pueden transcribirse las palabras de la STSJ de Canarias de 2-12-1994 cuando establece el limitado campo que tiene la tasación pericial contradictoria en relación a los valores catastrales:

«Dada la naturaleza eminentemente técnica del procedimiento de determinación de las bases imponibles en la Contribución Territorial Urbana (...), el sistema de tasación contradictoria que normalmente se propone por el contribuyente tiene un limitado campo de aplicación, pues no puede operar sobre los módulos que se fijan periódicamente por el Centro de Gestión Catastral, y que con su aplicación matemática tanto sobre el suelo como sobre las construcciones, impiden apreciaciones subjetivas de carácter especulativo».

Por último, sólo destacar, a través de la mención a la STS de 10 de diciembre de 1990, la conexión que existe entre valor a precios de mercado e incertidumbre:

«Al ponerse de manifiesto la imposibilidad de la fijación del valor exacto y real del objeto y existir, por tanto, una contradicción entre las diferentes valoraciones concurrentes, se ha producido una desvirtuación de la presunción de veracidad de los valores indiciarios y procede, por ello, por haberlo instado así el propio reclamante, una tasación pericial contradictoria»<sup>859</sup>.

Esta postura conlleva, obviamente, la posibilidad de que la Administración rechace la incoación de la tasación pericial contradictoria requerida por el particular cuando constate que no existe ninguna incertidumbre respecto de la cuantía. Sin embargo, reiteramos, como la tasación pericial contradictoria sólo es posible frente a estimaciones basadas en valores de mercados, y el valor de mercado es por sí mismo un concepto jurídico indeterminado, siempre que la referencia de valoración lo sea al valor de mercado existirá una incertidumbre y, por lo tanto, la Hacienda Pública deberá aceptar su tramitación<sup>860</sup>.

Por otra parte, esta limitación de la tasación pericial contradictoria a los supuestos de incertidumbre conlleva una consecuencia muy importante en relación a las causas por las que el obligado tributario puede impugnar ante los Tribunales un valor resultante de una comprobación de valores y que se opone a lo mantenido por la mayoría de la jurisprudencia y la Administración. El criterio jurisprudencial y administrativo ha establecido que el ciudadano sólo puede impugnar jurisdiccionalmente la comprobación de valores en los supuestos en

<sup>859</sup> En el mismo sentido, la STS de 16-9-1991 y la SsTSJ de Cataluña de 29 de noviembre de 1989 (que fue objeto de un recurso de apelación que desestimó la STS de 17 de marzo de 1995), y de 23 de febrero de 1990 (que también fue recurrida en apelación, recurso desestimado por la STS de 5 de diciembre de 1994) las cuales establecen que «como la actividad probatoria del reclamante provocó que dicho Tribunal Económico-Administrativo dudase que los tipos unitarios del valor corriente en venta fijados por el Ayuntamiento demandante contuvieran el verdadero valor en venta del terreno, dispuso que se acudiera (ante el desconocimiento de la real Plus Valía) a la tasación pericial contradictoria como medio corrector que es de los ordinarios medios de comprobación de valores».

<sup>860</sup> Sobre esta base puede admitirse la obligatoriedad que el TSJ, en su Sta. de 7-2-1994, otorga a la admisión de tasación pericial contradictoria.

los que concurra una causa de ilegalidad, debiendo solicitarse la incoación de una tasación pericial contradictoria si lo que desea es recurrir la valoración en sí<sup>861</sup>. Frente a ello, la reducción del uso de la tasación pericial contradictoria a los supuestos de incertidumbre provoca la necesaria admisión del recurso ante los Tribunales cuando el particular desee impugnar un valor resultante de una comprobación de valores realizada por cualquiera de los medios ordinarios del art. 52.1 LGT y que él considera manifiestamente falso, esto es, cuando no se plantee ninguna duda sobre su postura.

Frente a la doctrina jurisprudencial expuesta, que imposibilita la impugnación del valor ante los Tribunales, en nuestra opinión debe admitirse la defendida por la STS de 4-2-1995, donde se mantiene la ausencia de razones que permitan negar la impugnación de la valoración de la Administración ante el juez, lo que por otra parte infringiría el art. 24 CE<sup>862</sup>. En otro caso, si centramos la verdade-

<sup>861</sup> SAN de 17 de septiembre de 1996; STSJ de Baleares de 12-9-1995; STSJ de Murcia de 28-6-1995; RTEAC de 22-11-1979, de 6-2-1991, 4-12-1991, 28-1-93, 9-9-1993, 10-2-1994; 6-10-1994, de 21-7-1994, de 5-5-1994, de 10-2-1994, RTEAR de Valencia de 28-5-1992. Como gráficamente expresa la RTEAC de 28-1-1993, «la vía económico-administrativa queda para los defectos formales, la tasación pericial contradictoria para los defectos materiales o de fondo». La RTEAC de 21-7-1994 establece que «en materia de valoración, los Tribunales económico-administrativos sólo pueden hacer control de legalidad, estándoles vedado enjuiciar el acierto o desacierto de las tasaciones por tratarse ya de una materia eminentemente técnica. Esa legalidad que los tribunales económico-administrativos pueden y deben controlar se concreta en cuatro requisitos: idoneidad de los peritos, coetaneidad de las valoraciones, notificación previa y separada (hoy desaparecida) y notificación suficiente». En el mismo sentido, RTEAC 7.12.1977; 8.4.1987. En la doctrina, URTASUN AMANN, R., «Cuestiones prácticas acerca de la tasación pericial contradictoria», *CT*, n.º 72, 1994, pp. 129 y 130. Junto a ello, también se ha previsto por la jurisprudencia que estos órganos administrativos de revisión rectifiquen los errores materiales o de hecho y los aritméticos, de acuerdo con el art. 156 LGT (RTEAC de 5-5-1994). Doctrina común a todas estas Resoluciones es que los Tribunales jurisdiccionales y económico-administrativos deben limitarse a comprobar la legalidad del procedimiento del expediente de comprobación de valores, sin que pueda entrar a conocer de la certeza de la valoración.

<sup>862</sup> «No se alcanza a ver las razones por las que se quiere privar de fuerza a una prueba pericial practicada ante un órgano jurisdiccional, que ha de valorar dicha prueba, para dar preferencia a otra prueba pericial practicada fuera del procedimiento judicial, ante la Administración y con arreglo a unas normas ajenas a las procesales que rigen la práctica de la prueba pericial de entre las cuales tiene especial significación lo dispuesto en el artículo 628 de la Ley de Enjuiciamiento Civil que permite que las partes, por medio del juez, exijan del Perito o Peritos las explicaciones oportunas para el esclarecimiento de los hechos (...).

Pero es que, en todo caso, no existe un precepto de Ley que prohíba la práctica de la prueba pericial dentro del proceso Contencioso-Administrativo, para contradecir lo valorado por el Perito de la Administración, prohibición que sería necesario hacer por norma con rango de Ley [en el supuesto de que ello no fuera inconstitucional por infringir el artículo 24.2 de la Constitución (...), al limitarse los medios de prueba] y no por meras opiniones doctrinales.

Aparte de ello, la prueba pericial a practicar en vía Contencioso-Administrativo se rige por las sencillas normas de la Ley de Enjuiciamiento Civil y sin restricción o limitación alguna, frente al complejo procedimiento que establece el artículo 52.2 de la Ley General Tributaria, que además, limita la tasación pericial contradictoria —apartado 2 del número 2—, exigiendo, además

ra función de la tasación pericial contradictoria, lo que conlleva su limitación a los supuestos de incertidumbre del valor, y restringimos el recurso judicial a las causas de invalidez, se dejarían fuera de todo control aquellos supuestos en los que el obligado tributario no esté de acuerdo con el valor fijado por la Hacienda Pública pero esté seguro de la corrección de su postura por lo que no está dispuesto a hacer cesiones en ella. En conclusión, la reclamación jurisdiccional y la tasación pericial contradictoria no son excluyentes entre sí, sino que la primera tiene un ámbito más amplio, aceptando la impugnación de toda cuestión, incluyendo la que tenga por objeto el verdadero valor de un bien, mientras que la tasación sólo puede ser promovida cuando no se esté de acuerdo con el valor fijado. El ciudadano podrá elegir entre impugnar la valoración ante los Tribunales o solicitar una tasación pericial contradictoria. Frente al criterio aquí mantenido, podría alegarse el vaciamiento de sentido de esa tasación, pues si también puede impugnarse la certeza del valor ante los jueces, no se alcanza a comprender en qué supuestos el particular acudirá a aquel método. Para resolver esta razonable crítica hay que partir de la función negociadora de la tasación pericial contradictoria, dirigida a evitar el proceso. El ciudadano, aun pudiendo optar por la interposición de un recurso, quizás estime más favorable la composición de la polémica de forma autocompositiva, decantándose por solicitar un proceso negociador con la Hacienda Pública, en un intento de evitar el litigio.

unos desembolsos de los sujetos pasivos —apartado 2 párrafos 5, 6 y 7— que hacen prácticamente prohibitiva o al menos muy dificultosa esta impugnación.

No existen, por lo tanto, razones, que impidan combatir las valoraciones de los peritos de la Administración en los expedientes de comprobación de valores, mediante prueba pericial solicitada y acordada en período probatorio del recurso contencioso-administrativo en que se impugne la valoración resultante de la comprobación, ya que los términos del apartado 2 del artículo 52 de la Ley General Tributaria no autorizan a sostener lo contrario, puesto que se limita a decir que el sujeto pasivo podrá, en todo caso, promover la tasación pericial contradictoria (...). Frente a estos términos, deben prevalecer los de la Ley de la Jurisdicción, que modula la admisión de la prueba en función de dos circunstancias: la conformidad o discrepancia de las partes sobre los hechos y que éstos sean o no trascendentes para el fallo. Es, precisamente esa prueba lo que (al igual que lo que antecede son palabras de la Exposición de Motivos de la Ley de la Jurisdicción) confiere al proceso Contencioso las garantías necesarias para que constituya un perfecto instrumento de la Administración de Justicia, que no puede impartirse con la mediatización de las posibilidades probatorias de las partes ante el órgano jurisdiccional.

Sería, por lo tanto, contrario al espíritu que informa la Ley de la Jurisdicción e incluso contrario al artículo 24 de la Constitución, limitar los medios de prueba del ciudadano, convertido en sujeto pasivo frente a la Administración, y entender que la comprobación de valores por la Administración sólo puede ser combatida mediante prueba pericial contradictoria en vía administrativa» (Fundamento de Derecho cuarto).

En la doctrina mantiene la posibilidad de acudir a los Tribunales para discutir la certeza de la valoración GARCÍA TORRES, J., *Tasación pericial...*, cit., pp. 462 y ss.; CERVERA TORREJÓN, F., y MAGRANER MORENO, F. J., «El control judicial del valor comprobado: una cuestión abierta», *REDF*, 1995, n.º 87, pp. 459 y ss.; GÓMEZ CABRERA, C., «Alcance de la revisión judicial del valor comprobado por la Administración: ¿sustitución o simple anulación?», *Impuestos*, 1996, n.º 13, pp. 8 y ss.



Corresponde a la Administración decidir si concurre el presupuesto de incertidumbre que legitima el recurso a la transacción, en este caso formalizada a través de la tasación pericial contradictoria, y la determinación de la proporcionalidad del uso de este mecanismo convencional.

Por último es importante destacar que la naturaleza transaccional de la figura que estudiamos es palpable también en el supuesto del art. 139.3 RGR, que recoge la posibilidad de llegar a un acuerdo en el procedimiento de recaudación mediante la utilización de este método. A diferencia del art. 52, en el RGR la negociación no se prevé con anterioridad a la aplicación de la regla del 10 %, sino con posterioridad. Es decir, sólo cuando la discrepancia entre la suma de valores asignados a los bienes por ambas partes exceda de un porcentaje concreto (20 %) se convocará al deudor para dirimir la divergencia de valoración y, si se logra el acuerdo, hacer una sola. Esta diversidad según la fase procedimental en que se desarrolle la tasación pericial contradictoria deriva, justamente, de que el procedimiento de comprobación tiene un carácter dialogante del que carece el de recaudación, y que permite que el acuerdo se logre de forma prioritaria a la aplicación de cualquier otra regla.

#### **b) *Licitud de la tasación pericial contradictoria como forma de actuación administrativa***

El ámbito de aplicación de la tasación pericial contradictoria se extiende a todos los tributos, como lo demuestra el hecho de hallarse recogida en la LGT bajo la expresión «en todo caso» y de la extensión por la misma LGT de la comprobación de valores a todos los tributos<sup>863</sup>. En este sentido determina el art. 109 LGT que «la comprobación podrá alcanzar a todos los actos, elementos y valoraciones consignados en las declaraciones tributarias y podrá comprender la estimación de las bases imponibles, utilizando los medios a que se refiere el artículo 52 de esta Ley».

Hasta la LGT de 1963, la tasación pericial contradictoria sólo se encontraba contemplada en normas reguladoras de tributos, como el Reglamento de Derechos Reales de 1959 (arts. 90 a 99)<sup>864</sup>. La generalización de este mecanismo respondió, como explica ZABALA RODRÍGUEZ-FORNOS<sup>865</sup>, a dos motivos: en

<sup>863</sup> En este punto existe unanimidad entre la jurisprudencia y la doctrina. Véase, SsTS de 22 de julio de 1989, 3 de abril de 1990, 4 de abril de 1990, 10 de diciembre de 1990, 15 de febrero de 1991, 20 de enero de 1993 y 17 de junio de 1994, entre otras; RTEAC 29-6-1989; GARCÍA TORRES, J., *Tasación pericial...*, cit., p. 356; del mismo autor, *Sobre un tema...*, cit., p. 735; GARCÍA-MONCO, A. M., *La tasación...*, cit., p. 19; CAAMAÑO ANIDO, M. A., *La tasación...*, cit., p. 40; MARTÍN QUERALT, J., *Curso...*, cit., p. 428.

<sup>864</sup> Este fenómeno fue común a toda la comprobación de valores, como explica AGULLO AGÜERO, A., *La comprobación...*, cit., p. 835.

<sup>865</sup> ZABALA RODRÍGUEZ-FORNO, A., *La tasación pericial contradictoria en el impuesto municipal de plusvalía y en la Contribución Territorial Urbana, Ciss comunicación*, n.º 51, 1987, p. 20.

primer lugar, a la consecución de la defensa y la participación del contribuyente en el procedimiento tributario de gestión y, en segundo lugar, a la conveniencia de que las prestaciones del ciudadano se sometan a la Administración, para que ésta pueda rectificar sus posibles errores o tener conocimiento de aquellas pretensiones con anterioridad a la acción contencioso-administrativa.

En consecuencia, el art. 52.1 y 52.2, en relación a la tasación de oficio o a instancia del particular, respectivamente, constituye habilitación suficiente para llevarla a cabo respecto al cálculo de un valor en cualquiera de los tributos existentes. Ello a salvo, claro está, de que la propia ley reguladora del tributo, excluya total o parcialmente su aplicación, como es el caso del art. 27 LIP, que limita el uso de este mecanismo a las joyas, pieles de carácter suntuario, vehículos, embarcaciones, aeronaves, objetos de arte, antigüedades, así como a los bienes y derechos de contenido económico.

Sin embargo, a pesar de este espíritu generalizador, la LGT no recoge el régimen jurídico de la tasación pericial contradictoria, para cuya determinación es necesario acudir a los arts. 47 y 48 TRITPAJD y 91 y 98 RITPAJD y RISD, respectivamente<sup>866</sup>. Y aun en estos preceptos, la regulación queda limitada a la tasación incitada por el particular. En efecto, como analizaremos al tratar el régimen jurídico, la tasación de oficio no tiene actualmente ningún contenido material. Ello ha llevado a algunos autores a negar su existencia; sin embargo, realizando la separación entre forma y contenido propuesta durante todo este trabajo, se llega a la conclusión de que el empleo de la tasación pericial contradictoria es lícito, aunque no exista regulación respecto al modo concreto de su realización.

El problema que se plantea a este respecto es qué hacer cuando se quiere desarrollar la tasación pericial contradictoria en la aplicación de un tributo cuya ley reguladora no contempla esta figura. En estos supuestos ha de extenderse la regulación llevada a cabo en los arts. 47 y 48 TRITPAJD, los arts. 91 y 98 RITPAJD y RISD, respectivamente, como explica la Exposición de Motivos de la LGT, en su apartado 7: «Es objeto de regulación la comprobación por la Administración de los valores de la renta, productos, bienes y demás elementos que han de integrar la base del respectivo tributo. En esta materia se generalizan los procedimientos de comprobación de valor vigentes para determinados impuestos (...»». De ello se deduce claramente la necesidad de considerar como arquetipo la regulación de la tasación contenida en los preceptos anteriormente señalados.

Por otra parte, como ya explicamos, la tasación pericial contradictoria tiene una doble vertiente, ya que por un lado constituye un método de corrección a

<sup>866</sup> La tradicional limitación de la tasación pericial contradictoria a los Impuestos sobre Transmisiones y sobre Sucesiones responde, como explica CAAMAÑO ANIDO, M. A., *La Tasación...*, cit., p. 40, a que las bases imponibles de estos tributos no se fijaban por los Jurados Tributarios.



disposición de los particulares contra la valoración ya realizada por la Administración y, por otro, es un medio de comprobación de valores.

Por lo que respecta a los supuestos en que la tasación es solicitada por los interesados, es importante señalar que constituye presupuesto ineludible la existencia de una actuación administrativa de valoración en el sentido del art. 13 RGIT: la valoración de bienes, rentas, productos, derechos y patrimonios en general, de personas y Entidades públicas o privadas por cualquiera de los medios admitidos por el ordenamiento jurídico vigente y, en particular, por el artículo 52 LGT<sup>867</sup>. Así se desprende del propio art. 52.2 LGT («el sujeto pasivo podrá, en todo caso, promover la tasación pericial contradictoria, en corrección de los demás procedimientos de comprobación fiscal de valores [...]») y de los arts. 98 y 62 RISD y RITPAJD, respectivamente, los cuales determinan que los interesados podrán promover dicha tasación «en corrección del resultado obtenido en la comprobación de valores». En conclusión, se exige la preexistencia «de una decisión administrativa, acto definitivo, que establece un valor comprobado»<sup>868</sup>.

### c) Contenido lícito de la tasación pericial contradictoria

La anterior constatación parece excluir de la calificación de actuaciones de valoración aquéllas en las cuales el valor de los bienes, rentas, etc. resulte directamente de la aplicación de reglas legales o reglamentarias. En consecuencia, la tasación pericial no puede aplicarse para discutir un valor que derive de un criterio establecido de forma fija e invariable por el ordenamiento jurídico, como el valor de rescate para calcular el valor de los seguros de vida a efectos de su integración en la base imponible del IP (art. 17 LIP) o la cuantía del alquiler de vivienda arrendada que se pone a disposición del sujeto pasivo y se considera retribución en especie (art. 21 LIRPF). Esto es, la tasación pericial contradictoria no puede emplearse para fijar valores que resulten ciertos. Dicho de otro modo, este mecanismo de corrección sólo está previsto en supuestos en que la Administración haya realizado una valoración no sujeta a criterios predeterminados, fijos, sino basados en precios de mercado (por ejemplo, el cálculo del valor de los objetos de arte, que se computan por su valor de mercado, puede realizarse mediante tasación pericial contradictoria, arts. 19 y 27 LIP).

En efecto, tanto en los supuestos en que la tasación pericial contradictoria se realiza de oficio (art. 52.1) como en los que es solicitada por el interesado (art. 52.2), sólo se encuentra prevista por el ordenamiento jurídico cuando los valores a determinar se basan en precios de mercado. En este sentido, la LIP excluye la tasación para la valoración de todos los bienes excepto los que se funda-

mentan en precios de mercado (art. 27). La razón por la que se limita el ámbito de dicho expediente a los precios de mercado es la incertidumbre que éstos, por su propia definición, plantean. En conclusión, la tasación pericial contradictoria sólo es posible ante valores inciertos, lo que se justifica en que para la fijación de estos valores resulta más conveniente la participación del ciudadano, pues de este modo se garantiza un mayor acercamiento al valor verdadero, gracias a la colaboración de ambas partes, así como la paz jurídica, al evitar el posterior recurso contra el valor fijado.

Teniendo esto en cuenta, cuando la Administración deba realizar una comprobación de valores, tendrá que decidir si la tasación pericial contradictoria resulta adecuada para resolver el valor incierto, porque sólo así se respetará la obligación de que el «verdadero valor» sea el parámetro para la elección del medio de comprobación más adecuado. En efecto, el órgano administrativo debe elegir el método que, por comparación al resto, pueda conducir mejor al verdadero valor<sup>869</sup>. El mismo razonamiento discrecional sobre la oportunidad del uso de la tasación debe hacer la Hacienda Pública cuando dicho mecanismo sea solicitado por el interesado.

Existen ejemplos concretos, aparte de los ya mencionados, en los que se puede apreciar la limitación de la tasación que estudiamos a los casos de incertidumbre. Así, el art. 87.3 del Decreto 176/1959, de 15 de enero, por el que se aprobó el Reglamento para la Aplicación de la Ley de los Impuestos de Derechos Reales y sobre Transmisiones Patrimoniales de Bienes, de 21 de marzo de 1958, disponía que «si los bienes no estuvieren inscritos en el Registro Fiscal o en el Catastro y no fuere posible verificar la comprobación por cualquiera de los otros medios establecidos en el artículo 80, se procederá a la tasación a costa del interesado»; la doctrina ha interpretado que este precepto hacía referencia a la tasación pericial contradictoria<sup>870</sup>.

En definitiva, el acotamiento de la tasación pericial contradictoria a los supuestos de inseguridad en torno al valor en cuestión se refleja en el Derecho positivo en la asociación que el legislador realiza entre dicha tasación y el valor de mercado que por definición plantea inseguridades en su fijación. En todos los casos en que el ordenamiento jurídico prevé la tasación pericial contradictoria, ésta se emplea para dilucidar un valor de mercado<sup>871</sup>, lo que esconde una concepción de la tasación como mecanismo compositivo para dilucidar valores inseguros, pues sólo en estos casos existe una incertidumbre que justifica la negociación o participación del particular en la fijación. Es por ello por lo que la tasa-

<sup>869</sup> GARCÍA TORRES, J., *Tasación pericial contradictoria...*, cit., pp. 394 y ss.

<sup>870</sup> En este sentido, GARCÍA TORRES, J., *Tasación pericial contradictoria...*, cit., p. 417, n. 64.

<sup>871</sup> ACOSTA ESPAÑA, R., Comentario al art. 51 del Texto Refundido de la Ley del ITP y AJD (Real Decreto Legislativo 3050/1980, de 30 de diciembre), en AMORÓS RICA, N., dir., *Comentarios a las Leyes...*, cit., Tomo VII-2.º, p. 1410; PÉREZ-EMBIÓ WAMBA, C. M., «La tasación pericial...», cit., p. 49.

<sup>867</sup> GARCÍA TORRES, J., *Sobre un tema...*, cit., p. 789.

<sup>868</sup> GARCÍA TORRES, J., *Tasación pericial contradictoria...*, cit., p. 443.

ción pericial contradictoria se ha desarrollado de forma predominante en el ISD y en el ITPAJD (arts. 18 LISD, 98 RISD, 47 TRITPAJD, 91 y 120 ss RITPAJD). Pero este medio de valoración no es exclusivo de estos impuestos, sino que se extiende a todos aquellos que prevean una valoración según precios reales o de mercado (por ejemplo, art. 27 LIP, que expresamente relaciona la tasación pericial contradictoria con los supuestos en que dicho valor se basa en el de mercado; arts. 8,27.Uno,f, 42, 46.Tres LIRPF; art. 16 LIS; art. 66 LRHL).

A pesar de la claridad de este punto de partida, existe un supuesto respecto al cual parte de la jurisprudencia y de la doctrina admite la utilización de la tasación pericial contradictoria a pesar de que se basa en criterios de valoración prefijados: los valores catastrales. En nuestra opinión, es admisible la utilización de aquel expediente para valorar bienes cuyo valor viene determinado en el catastro, siempre que se justifique la incorrección del valor catastral, esto es, cuando se prueba que el valor reflejado en el catastro no se corresponde con el valor real del bien, aunque se desconozca la cuantía exacta de éste, para cuya fijación se propone la tasación. Es importante dejar claro que la postura mantenida por nosotros no constituye una excepción a la exigencia de que la tasación surja con la finalidad de resolver una incertidumbre, porque es posible que, aunque el valor esté establecido en el catastro, éste sea incorrecto y el establecimiento del verdadero valor resulte objetivamente imposible. La regla general que excluye de la utilización de la tasación pericial contradictoria a las actuaciones de valoración realizadas por la Hacienda Pública basándose en un criterio legalmente predeterminado, encuentra excepciones que muestran que, en determinadas circunstancias, ese criterio puede no adecuarse ya a la realidad, lo que hace surgir la incertidumbre que es presupuesto de la tasación. Así quedan desvirtuados los términos de la RTEAC de 9 de junio de 1986, la cual negaba la posibilidad de emplear el expediente que estudiamos ante un valor catastral con el argumento de que frente a «los procedimientos individualizados de valoración llevados a cabo de oficio por la Administración Tributaria, (donde) la participación de los interesados encuentra su cauce en la tasación pericial contradictoria (...) en los procedimientos colectivos de valoración (...) la tasación pericial contradictoria no tiene sentido en la fase de aplicación individualizada, porque previamente se han aprobado los valores básicos y los criterios técnicos de carácter general, de forma que la valoración individualizada se limita a la aplicación a cada caso concreto de los valores y criterios ya fijados, no existiendo, pues, campo alguno para la formulación de tasaciones discrepantes»<sup>872</sup>. Sin embargo, como decimos, la doctrina contenida en esta Resolución es rechazada tanto por el TS como por

<sup>872</sup> Existen autores que no sólo excluyen la tasación pericial contradictoria de los valores prefijados, sino la totalidad de la actividad de comprobación. En este sentido, MARTÍNEZ LAFUENTE, A., «La comprobación de valores a efectos tributarios: Aspectos sustantivos», *HPE*, 1983, n.º 80, p. 40, quien limita dicha actividad exclusivamente a la estimación directa.

autores tributaristas, como AGULLO AGÜERO<sup>873</sup> y CAAMAÑO ANIDO<sup>874</sup>, que justifican, mediante la exposición de determinados argumentos, la utilización de la tasación en la fijación de valores catastrales. Dichos argumentos se centran, por lo que a nuestro estudio interesa, en la ausencia de diferenciación por parte del art. 52 LGT entre procedimientos individuales y colectivos de valoración, pues permite la tasación pericial contradictoria «en todo caso», y en la incorrección de definir la actividad de aplicación de los valores catastrales como mera subsunción. En este sentido ha establecido la STS de 10 de octubre de 1990 que «es perfectamente admisible acudir a la tasación pericial contradictoria prevista en el art. 52 de la Ley General Tributaria, cuyos preceptos no debe olvidarse —a pesar del contenido de ap. 3— que son aplicables a todos los tributos, sin deberse distinguir en cuanto a ello entre los estatales y los locales, para así, en la vía de gestión municipal, determinar cuál es el verdadero valor del bien cuya transmisión es motivo de la correspondiente liquidación»; y la STS de 20 de enero de 1993, la cual, recogiendo la doctrina del pronunciamiento descrito, añade que «una reiterada jurisprudencia (...) tiene establecido que los índices Municipales del presente Impuesto y los Tipos unitarios en ellos contenidos tienen una presunción inicial de legalidad y de veracidad como todo acto administrativo o disposición general reglamentaria, dicha doctrina legal puntualiza que tal presunción es simplemente iuris tantum y puede ser desvirtuada, bien de un modo directo, bien de una forma indirecta, cuando se impugna una liquidación girada con base en ellos, mediante una prueba plena y completa de la inadecuación de tales tipos o valores al corriente en venta». Y, por último, resulta fundamental destacar que el propio ordenamiento jurídico permite la modificación de los valores catastrales para adecuarlos a la realidad; así, el art. 66 LRHL dispone, en relación al Impuesto sobre Bienes Inmuebles, que «para la determinación de la base imponible se tomará como valor de los bienes inmuebles el valor catastral de los mismos, que se fijará tomando como referencia el valor de mercado de aquéllos, sin que, en ningún caso, pueda exceder de éste», lo que se ve completado con el art. 71 de la misma ley al posibilitar la modificación de los valores catastrales «de oficio o a instancia de la entidad local correspondiente, cuando el planeamiento urbanístico u otras circunstancias pongan de manifiesto diferencias sustanciales entre aquéllos y los valores de mercado de los bienes inmuebles situados en el término municipal o en alguna o varias zonas, polígonos discontinuos o fincas del mismo».

Dicha alteración se realizará mediante tasación pericial contradictoria cuando la Administración constate la inadecuación a la realidad de los valores catastrales. Si es el particular el que solicita dicha tasación, la Hacienda Pública tiene que adoptar medidas diferentes: en primer lugar, debe denegar la modificación

<sup>873</sup> AGULLO AGÜERO, A., *La comprobación de valores...*, cit., pp. 866 y 867; de la misma autora, *La valoración de inmuebles...*, cit., p. 258.

<sup>874</sup> CAAMAÑO ANIDO, M. A., *La Tasación...*, cit., pp. 42 y ss.

del Catastro cuando considere que sí corresponde al valor de mercado del bien; en segundo lugar, si llega a la conclusión de que el valor fijado catastralmente es incorrecto debe conceder la incoación de la tasación para conocer dicho valor, que al estar basado en precios del mercado resultará controvertido. Como explica CAAMAÑO ANIDO<sup>875</sup>, el plazo para solicitar la tasación en estos supuestos es de quince días desde la notificación individual de los valores catastrales que se produce, «a partir de la publicación de las ponencias, (...), antes de la finalización del año inmediatamente anterior a aquel en que deban surgir efecto dichos valores» (art. 70.4 LRHL).

Por otra parte, del razonamiento utilizado anteriormente para admitir el uso de la tasación pericial contradictoria en cuanto a los valores catastrales (la ausencia de diferenciación entre procedimiento de valoración individuales y colectivos) también se extrae la posibilidad de utilizar dicha tasación para valorar no un solo bien, sino un conjunto de bienes<sup>876</sup>. Junto a esto, no hay que olvidar el requisito de legitimación de los particulares, que deben ostentar una vinculación directa con el objeto de la transacción, lo que imposibilita la celebración de tasaciones periciales contradictorias por un colectivo de ciudadanos<sup>877</sup>.

Por último, es necesario aclarar la posibilidad de utilizar la tasación pericial contradictoria contra la valoración que ha sido determinada a través de la estimación indirecta. Se trata de una cuestión controvertida, que tiene su origen en la propia concepción de la estimación indirecta. Para los autores que le atribuyen el carácter de régimen de determinación de bases, la Administración fija directamente los valores, y, por lo tanto, no controla valores declarados por el obligado tributario, lo que elimina la aplicación de la comprobación de valores<sup>878</sup>. Por el contrario, en opinión de otra parte de la doctrina, la estimación indi-

<sup>875</sup> CAAMAÑO ANIDO, M. A., *La Tasación...*, cit., p. 44.

<sup>876</sup> En este sentido se ha pronunciado, en relación a la generalidad de los métodos de comprobación de valores, AGULLO AGÜERO, A., *La comprobación...*, cit., p. 838. Por el contrario, el TEAC ha negado el empleo de la tasación pericial contradictoria con la finalidad de determinar el rendimiento neto de una actividad, para lo cual lo relevante era la cifra de ventas de la empresa (Resolución de 23-11-1993).

<sup>877</sup> Véase el capítulo tercero epígrafe III.B.1.a.

<sup>878</sup> AGULLO, AGÜERO, A., *La comprobación...*, cit., p. 861. En este sentido, la RTEAC de 23-11-1993 considera que no es aplicable la tasación pericial contradictoria a la estimación indirecta, pues «según el Diccionario de la Real Academia de la Lengua, el término tasación significa “justiprecio o avalúo de las cosas”, por lo que aquélla sólo es susceptible de utilización en los casos en que se trate de valorar una o varias cosas y no en aquellos otros, como el presente, en que lo relevante no es lo que valen los inmuebles vendidos, sino la cifra de ventas de la empresa, que puede no coincidir con el justiprecio o avalúo de éstas, y precisamente por ello el legislador recurre a un procedimiento específico para determinar la base imponible como es el de estimación indirecta (...), sin que sea factible por la naturaleza del objeto a cuantificar, el recurso a la tpc, propia (...) de los casos en que se trata de conocer el valor de las cosas (el “valor real del bien transmitido” en el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales, según el art. 10 de su Texto Refundido, por ejemplo)».

recta es una modalidad de comprobación tributaria, mediante la cual la Hacienda Pública no se limita a aplicar automáticamente la ley, lo cual provoca la admisión de la tasación pericial contradictoria en corrección de los valores establecidos por la Administración<sup>879</sup>. A nuestro parecer, resulta muy convincente la tercera alternativa, planteada por CAAMAÑO ANIDO<sup>880</sup>, según la cual la admisión de la tasación pericial contradictoria en la estimación indirecta está en función del medio de estimación que se haya usado. Así, no cabrá este expediente cuando el órgano administrativo utilice, por ejemplo, los signos, índices o módulos que se den en los respectivos contribuyentes (art. 50.c LGT), debido a la inexistencia de incertidumbre; pero sí será admisible en los supuestos en que el cálculo del valor haga referencia a una base en sí misma incierta, como el valor de mercado. En este sentido, explica CAAMAÑO ANIDO cómo «no nos parece difícil imaginar supuestos de estimación indirecta donde estén presentes valores revisables en forma contradictoria. Sería el caso en que la Administración estimase en régimen indirecto los rendimientos de operaciones entre sociedades vinculadas sirviéndose de los datos y antecedentes que obrasen en su poder (v.gr. declaraciones y autoliquidaciones presentadas por el sujeto), o el de una estimación indirecta de las bases imponibles del IVA por operaciones de autoconsumo, o, en fin, el de la estimación indirecta de rendimientos del trabajo en especie (p. ej. mediante la entrega de bienes inmuebles). En estos supuestos, aunque resulte sobradamente justificada la aplicación del régimen de estimación indirecta de bases, esto es, aunque haya “incongruencia probada” en los registros contables del sujeto pasivo o se hayan dejado de presentar en tiempo y forma las correspondientes declaraciones tributarias, sí podrá discutirse mediante tpc cuál es “el precio que sería acordado en condiciones normales de mercado entre partes independientes”, o “el valor real” de los bienes en el momento del tránsito al patrimonio personal para el autoconsumo o, por último, el “valor normal de mercado” para calcular la retribución en especie. En definitiva, pensamos que sí será admisible promover una tasación pericial contradictoria contra los valores determinados indirectamente cuando éstos, en los términos del art. 13 RGIT, lejos de “resultar directamente de la aplicación de reglas legales o reglamentarias”, se presenten en forma de cualquiera de los conceptos jurídicos indeterminados que hemos visto».

#### d) Régimen jurídico

Al igual que explicamos al estudiar las otras manifestaciones de terminación transaccional del procedimiento tributario, en el epígrafe del régimen jurídico de la tasación pericial contradictoria sólo haremos referencia a cuestiones que o

<sup>879</sup> NÚÑEZ PÉREZ, G. G., «La actividad administrativa...», cit., p. 96.

<sup>880</sup> CAAMAÑO ANIDO, M. A., *La Tasación...*, cit., pp. 58 y 59.

bien precisan de una reiteración debido a su importancia o presentan una matización frente al régimen general expuesto en el capítulo tercero que, como hemos reiterado incesantemente, no es más que una construcción genérica a partir del análisis de las concretas transacciones tributarias, entre las que se encuentra evidentemente la figura que estudiamos en este momento.

En primer lugar, resulta de interés destacar que la regulación de la tasación se ajusta correctamente a las normas de legitimación de los contratos de Derecho público que, como explicamos en el capítulo tercero, recae sobre los interesados en el procedimiento. A esta idea responden los Reglamentos de los ISD y del ITPAJD donde, a pesar del tenor del art. 52 LGT («Corresponde al sujeto pasivo promover...»), extienden la legitimación a los interesados (arts. 98 y 91, respectivamente)<sup>881</sup>. En este sentido se ha pronunciado la SAN de 17 de septiembre de 1996, la cual discute el criterio de la Administración que excluyó la legitimidad de los donantes para solicitar la tasación pericial contradictoria de los bienes donados a efectos del ISD porque consideraba que cuando el art. 119 del Texto Refundido regulador del Impuesto General sobre Sucesiones otorgaba este mecanismo a los interesados que lo solicitaran estaba haciendo referencia al sujeto pasivo o responsable del impuesto, «y los recurrentes son los donantes, que no los donatarios y, en consecuencia, no son los sujetos pasivos o interesados» (Informe de la Oficina Liquidadora de 19 de mayo de 1984). La Audiencia Nacional replica que no puede compartir esta postura «dado que la atribución de un mayor valor por la donación efectuada, no sólo afecta a los donatarios, en cuanto que se incrementa su obligación tributaria derivada del Impuesto General sobre Sucesiones, sino que también afecta a los donantes en tanto en cuanto les supone un mayor valor de transmisión a efectos de determinar el incremento (o disminución) de patrimonio a efectos del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, con las consiguientes repercusiones tributarias, lo que les convierte igualmente en “interesados” a la hora de atacar la adecuación de la valoración efectuada. Es más, esta interpretación se ve corroborada, por ejemplo, con la vigente Ley reguladora del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (Real Decreto Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre (...), que, aun no siendo aplicable al caso de autos, sí sirve como criterio de interpretación y que permite expresamente a los “interesados” promover la tasación pericial contradictoria, encontrándose entre tales “interesados” “los transmitentes” cuando “los nuevos valores puedan tener repercusiones tributarias” para los mismos (así, los artículos 46 y 47)».

Por su parte, el órgano administrativo competente son los órganos de gestión, aunque el RGIT también le atribuye la potestad al respecto a la Inspección de los Tributos (arts. 9, 13 y 70).

Como ya hemos explicado, el presupuesto de la tasación pericial contradictoria promovida por el particular es una actuación de comprobación de valores por parte de la Hacienda Pública. Sin embargo, y a pesar del tenor del art. 70.2 RGIT, no es el momento de la notificación de la actuación el previsto para solicitar dicha tasación contradictoria en la mayoría de los casos. El art. 52.2 LGT hace necesario diferenciar, a efectos del plazo de solicitud de la tasación pericial contradictoria, entre los supuestos en que el ordenamiento jurídico prevé la notificación del acto de comprobación de valores y los casos en que tal notificación no se produce, englobándose el contenido de la comprobación de valores dentro del acto de liquidación<sup>882</sup>. En concreto, el art. 52.2 LGT identifica el plazo para promover esta figura y el de «la primera reclamación que proceda contra la liquidación efectuada sobre la base de los valores comprobados administrativamente»<sup>883</sup>, excepto en los supuestos en que se prevea expresamente la posibilidad de impugnar el acto de comprobación. Por lo tanto, la tasación contradictoria debe solicitarse en diferentes momentos según el ordenamiento jurídico establezca la notificación individual del acto de comprobación de valores o no; en el primer caso, la tasación ha de solicitarse en el plazo de reclamación contra dicho acto, mientras que en el segundo dicho plazo corresponde al previsto para la impugnación del acto de liquidación. Las normas tributarias recogen determinados supuestos en los que la comprobación de valores se notifica autónomamente y es susceptible de recurso, así, por ejemplo, el art. 46.2 TRITPAJD: «cuando los nuevos valores puedan tener repercusiones tributarias para los transmitentes se notificarán a éstos por separado para que puedan proceder a su impugnación en reposición o en vía económico-administrativa o solicitar su corrección mediante tasación pericial contradictoria»; y el art. 47.2 del mismo Texto legal

<sup>882</sup> A este respecto es importante puntualizar que la ausencia de previsión de la notificación individual del acto de comprobación de valores no significa que dicho acto no exista. Como explica NÚÑEZ PÉREZ, G. G., «La actividad administrativa...», *cit.*, p. 72, «la circunstancia de que en la mayoría de los supuestos de aplicación de los tributos no se articule a nivel normativo la impugnación autónoma del llamado “acto de comprobación”, no significa que tal acto sea inexistente; por el contrario, lo que sucede en realidad es que “el denominado ‘acto de liquidación’ engloba, además del acto de liquidación en sentido estricto, un acto de comprobación, constituyendo ambos un único acto, sólo a efectos de notificación y recursos”» (Nuñez Pérez cita, a su vez, a CLAVIJO HERNÁNDEZ, F., *El procedimiento de liquidación*, La Laguna, 1983, inédito, p. 11).

<sup>883</sup> Explica CAAMAÑO ANIDO, M. A., *La Tasación...*, *cit.*, pp. 64 y ss., cómo el objetivo de la reforma efectuada por la Ley de Presupuestos para 1993 en realidad era integrar la tasación pericial contradictoria dentro de la propia reclamación económico-administrativa interpuesta contra la liquidación que resulta de la comprobación de valores. En opinión de este autor dicha regulación no se llevó a cabo por motivos recaudatorios, ya que mientras que con el régimen actual de dicha tasación la solicitud de ésta suspende automáticamente el pago de la liquidación (art. 98 RISyD), si se concibiera como fundamento de una reclamación económico-administrativa la suspensión estaría condicionada a la presentación de un aval.

La ausencia de ofrecimiento al obligado tributario de la posibilidad de promover la tasación pericial contradictoria constituye un defecto formal, que provoca la anulación del acto de comprobación de valores (STSJ de Galicia de 22-6-1995).

<sup>881</sup> Véase, en este sentido también, CAAMAÑO ANIDO, M. A., *La Tasación...*, *cit.*, pp. 71 y ss.; ALONSO GONZÁLEZ, L. M., y otros, *La Reforma de la Ley General Tributaria (Análisis de la Ley 25/1995 de 20 de julio)*, Cedecs, Barcelona, 1995, p. 72.

dispone que en dichos supuestos «el escrito de solicitud deberá presentarse dentro de los quince días siguientes a la notificación separada de los valores resultantes de la comprobación». En realidad, en los casos en que la comprobación de valores se integra dentro del acto de liquidación el término para solicitar la tasación es también de quince días, ya que este es el plazo tanto del recurso de reposición y del económico-administrativo.

La normativa que regula la tasación pericial contradictoria sólo la contempla desde la perspectiva de su solicitud por el ciudadano. Por el contrario, no regula el procedimiento cuando es la propia Administración quien la utiliza de oficio como método de comprobación de valores. Ello no imposibilita, en nuestra opinión, el empleo de esta tasación por la Hacienda Pública, sino que obliga a trasladar las normas procedimentales previstas para los casos en que es solicitada por el interesado. En apoyo de esta postura puede citarse el art. 92 del derogado Real Decreto 176/1959, de 15 de enero, por el que se aprobó el Reglamento para la aplicación de la Ley de los Impuestos de Derechos Reales y sobre Transmisiones Patrimoniales, que se pronunciaba en los siguientes términos: «El procedimiento señalado en el artículo anterior sobre el nombramiento de Peritos, se seguirá tanto en el caso de que la tasación se practique a instancia del contribuyente cuanto si se hubiera acordado por la Administración».

Es importante señalar que, ya se trate de un acto de comprobación de valores notificado autónomamente, ya sea una liquidación fundada en valores comprobados, la notificación de la actuación debe señalar necesariamente la posibilidad de que el interesado promueva la tasación pericial contradictoria.

La solicitud se presentará ante la Oficina liquidadora<sup>884</sup>, que será el órgano encargado de aceptarla o denegarla. Si el obligado tributario promueve la tasación pericial contradictoria dentro del término legalmente fijado, la Administración debe apreciar si concurren los presupuestos de aquella figura, en especial la preexistencia de una actuación administrativa valorativa, así como la constatación de que el valor que se pretende fijar se basa en criterios de valoración de mercado o real. Una vez llevada a cabo esta operación, decidirá discrecionalmente si resulta conveniente la resolución de la incertidumbre mediante la tasación pericial contradictoria o si es más adecuado la determinación del valor de forma unilateral, sin contar con la participación del interesado. La decisión a la que llegue es susceptible de reclamación económico-administrativa.

Como señala CAAMAÑO ANIDO, existe un vacío de regulación respecto a los efectos de la falta de contestación por parte de la Hacienda Pública a la solicitud

del particular, así como una ausencia de mención del plazo que tiene para contestar. En opinión del autor, este término será de un máximo de tres meses, salvo disposición en contrario (arts. 42 y 43 LRJAPyPAC) y, en caso de no cumplirse, el silencio será positivo, ya que se trata de un supuesto del art. 43.b LRJAPyPAC, esto es, de una «solicitud cuya estimación habilitaría al solicitante para el ejercicio de derechos preexistentes»<sup>885</sup>.

Por otra parte, hubiera sido conveniente que la Ley General Tributaria se pronunciara sobre la suspensión del acto de liquidación cuando se solicita la tasación pericial contradictoria y de los plazos de impugnación de este acto. Esta cuestión está resuelta por el RISD (art. 98) y por el RITPAJD (art. 120.3) los cuales establecen que la presentación de la solicitud de tasación contradictoria «determinará la suspensión del ingreso de la liquidación practicada y los plazos de reclamación contra la misma». Esta previsión es extensible a todos los supuestos en los que el interesado promueva la tasación, aunque no se produzca en el seno de estos dos tributos; sin embargo, como decimos, sería recomendable que lo recogiera la propia LGT.

Una vez admitida la solicitud, la valoración se realiza en un plazo de quince días por un perito de la Administración si la comprobación de valores que se impugna se ha realizado por cualquiera de los otros medios enumerados en el art. 52.1 LGT<sup>886</sup>. Tras la presentación de las hojas de aprecio —que tendrán que respetar los requisitos del art. 62 del RITPAJD y del art. 98 RISD, y en especial, valorar cada bien o derecho de forma individual y fundamentada<sup>887</sup>—, se dará traslado al interesado<sup>888</sup>, el cual tendrá un plazo de quince días para nombrar un perito, quien a su vez deberá dictar la hoja de aprecio en el término de otros quince días art. 62 RITPAJD y 92 RISD). Desde el momento de la traslación de la valoración realizada por la Hacienda Pública al particular se pueden dar varias situaciones, como ya ha sido explicado; tres de ellas dan lugar a la terminación irregular del expediente, y son la falta de nombramiento de perito, en cuyo caso prevalece la valoración de la Administración; la prevalencia del avalúo del particular; y, por último, la falta de depósito de los honorarios del perito tercero por una de las partes que supone la aceptación de la tasación realizada por el perito de la parte contraria. Junto a éstas, existen formas de terminar regularmente el expediente, que son la consecución de una negociación que dé lugar a un valor concordado y el dictamen vinculante del perito tercero. Como venimos haciendo a lo largo de este epígrafe, nosotros nos centramos exclusivamente en la tasación que se sustenta en un acuerdo autocompositivo.

<sup>885</sup> CAAMAÑO ANIDO, M. A., *La Tasación...*, cit., pp. 83 y 84.

<sup>886</sup> Sobre la competencia del perito de la Administración, véase CAAMAÑO ANIDO, M. A., *La Tasación...*, cit., pp. 77 y ss.

<sup>887</sup> GARCÍA-MONCO, A. M., *La Tasación...*, cit., p. 25.

<sup>888</sup> La comunicación de la valoración del perito de la Administración es un acto de trámite, que no decide directa ni indirectamente sobre el fondo del asunto ni pone fin a la vía de gestión, por lo que no es susceptible de ningún recurso (TEAC de 10-3-1994).

<sup>884</sup> CAAMAÑO ANIDO, M. A., *La Tasación...*, cit., p. 83, expone los datos que deben constar en el escrito de solicitud: a) las circunstancias personales del solicitante; b) el órgano ante quien se formula la impugnación; c) el acto administrativo de impugnación que se recurre; d) mención expresa de que se solicita el acuerdo de la tasación pericial contradictoria; e) domicilio fiscal o domicilio a efectos de notificaciones; f) lugar y fecha de la solicitud.

El resultado de dicha negociación, como es característica común a todas las transacciones sobre la obligación tributaria, se incorpora al acto de liquidación<sup>889</sup>.

También forma parte del acto de liquidación la negociación cuando la tasación pericial contradictoria ha sido iniciada de oficio por la Administración. En nuestra opinión, es perfectamente admisible que la Hacienda Pública utilice este expediente a pesar de las críticas que ello produce, entre las que se encuentra la expresada por CAAMAÑO ANIDO<sup>890</sup>, quien considera imposible que tal tasación sea utilizada como un medio de comprobación en base a dos razones: en primer lugar, la ausencia de mención de esta figura por parte de la norma y, en segundo lugar, en la imposibilidad de concretar un plazo para promoverla. Según nuestro parecer, ambos argumentos son incorrectos. El primero, porque si bien es cierto que ni el RISD ni el RITPAJD regulan la tasación pericial contradictoria de oficio, la LGT la contempla en su art. 51.1; una cosa es que no exista regulación expresa aplicable y otra que el ordenamiento jurídico no recoja la figura. Por lo que respecta a los plazos, el órgano administrativo promoverá la tasación contradictoria en los plazos y con las condiciones establecidas para la totalidad de los medios de comprobación de valores.

Anteriormente hemos analizado la vinculación que se deriva de la tasación pericial contradictoria para la Administración —que está obligada a incorporarla al acto de liquidación— y para el obligado tributario —que no puede impugnar su contenido—. Junto a estos efectos, también surge de su naturaleza contractual la vinculación a su contenido por parte de los Tribunales económico-administrativos y contencioso-administrativos. En este sentido, la STSJ de Asturias de 11-1-1995 establece que «el resultado de la prueba pericial contradictoria no es susceptible de nueva impugnación, toda vez que obedece al resultado de una prueba, a la que se sometieron voluntariamente las partes para determinar el valor del bien gravado»<sup>891</sup>.

<sup>889</sup> El carácter vinculante de la comprobación de valores unilateral respecto del acto de liquidación ha sido tratado por AGULLO A. A., *La comprobación de valores...*, cit., p. 846.

<sup>890</sup> CAAMAÑO ANIDO, M. A., *La Tasación...*, cit., pp. 68 y 68.

<sup>891</sup> En contra de la posibilidad de impugnar el valor contenido en la tasación pericial contradictoria, SsTS 15-2-1973 y 28-5-1973, aunque estos pronunciamientos autolimitan el enjuiciamiento a la legalidad externa de la tasación con un argumento alejado del mantenido por nosotros, pues basan la imposibilidad de control sobre el valor en el carácter técnico de la cuestión. En la doctrina, URTASUN AMANN, R., «Cuestiones prácticas...», cit., p. 131. A favor de la revisión por los Tribunales del valor fijado en la tasación contradictoria, GARCÍA-MONCO, A. M., *La tasación...*, cit., pp. 35 y 36, quien niega, al igual que hace respecto del órgano liquidador, eficacia vinculante de la tasación pericial contradictoria para los Tribunales. A parecer de este autor, si la Hacienda Pública fundamenta su liquidación en dicho mecanismo de corrección de valores, la resolución administrativa será recurrible ante los Tribunales pues «si la oficina gestora no queda vinculada por la valoración del Perito tercero, hasta el punto de que puede dictar otra aunque carezca de criterios técnicos específicos y además la aludida valoración tiene sólo frente a otros medios de comprobación una presunción reforzada de acierto, la conclusión inevitable a la que se llega es que la reiterada valoración del Perito tercero y la liquidación posterior

En conclusión, cuando la valoración se haya realizado de forma transaccional no podrá revisarse su contenido. Eso sí, el recurso podrá basarse en la concurrencia de causas de nulidad o anulabilidad propias de este tipo de contratos de Derecho público o en la discrepancia entre dicha valoración pactada y el acto de liquidación, esto es, en el incumplimiento por parte de Administración de sus obligaciones contractuales. La razón de la vinculación reside en la calificación de la tasación pericial contradictoria como transacción, lo que le lleva a asumir los efectos de este contrato. Partiendo de esta base conceptual, no es necesario acudir a otras razones para justificar la exclusión del conocimiento de los tribunales sobre el fondo del asunto, como intentan hacer el TS y el TEAC, que fundamentan dicha consecuencia en una supuesta «presunción de mayor acierto» de la tasación pericial contradictoria que impide a los órganos revisores su comprobación por carecer éstos de criterios técnicos suficientes para contradecir a un perito (SsTS 15-2-1973 y 28-5-1973; RTEAC de 4-12-1991). Además, este argumento es falso pues, como ya ha sido expuesto, si no fuera por la naturaleza transaccional de la tasación pericial contradictoria los Tribunales estarían capacitados para entrar a conocer de la certeza del asunto, ya que una cosa es que la Administración deba determinar un concepto técnico y otra muy distinta es que goce de potestad discrecional<sup>892</sup>. En este punto son importantes las palabras de GARCÍA-TORRES<sup>893</sup>, que, aunque referidas a la tasación pericial contradictoria en los supuestos en que interviene un perito tercero, resultan aplicables a nuestros efectos ya que la vinculación en ambos casos (en los que interviene un perito tercero y en los que el valor se fija negociadamente por las partes) se basan en su naturaleza compositiva: «Dado el carácter de arbitrio de tercero que tiene la tasación pericial contradictoria, se impone respetar el contenido del juicio del arbitrador (perito tercero) en la medida en que no resulte manifiestamente inocho, esto es, manifiestamente desviado del “verdadero valor”». Esta afirmación es perfectamente coherente con la postura mantenida por nosotros en torno a la ilegalidad de las transacciones que resulten manifiestamente disconformes con la realidad.

Como dos últimos argumentos en torno al carácter vinculante de la tasación pericial contradictoria se pueden alegar, en primer lugar, los términos del art. 98.6.<sup>a</sup> RISD que expresamente establece, respecto de la tasación del perito tercero: «Realizada la designación se remitirá a la persona o entidad designada

aún vincularán menos a los tribunales, ya sean económico-administrativos o contenciosos, lo que supone la plena recurribilidad ante los mismos en la forma y el fondo de la aludida tasación y de la liquidación subsiguiente girada por la oficina gestora». La STS de 19 de enero de 1996 también admite la posibilidad de que los Tribunales revisen el valor fijado mediante la tasación pericial contradictoria, pues, en su opinión, «no hay peculiaridad, ni limitación alguna respecto a la revisión jurisdiccional del valor señalado mediante la tasación pericial contradictoria»; sin embargo, esta Sentencia, a diferencia de GARCÍA-MONCO sí considera a la Administración vinculada al resultado de la tasación contradictoria.

<sup>892</sup> GÓMEZ CABRERA, C., «Alcance de la revisión judicial...», cit., p. 13.

<sup>893</sup> GARCÍA-TORRES, J., *Sobre un tema...*, cit., p. 816.



la relación de bienes y derechos a valorar y copia de las hojas de aprecio de los Peritos anteriores, para que en el plazo de quince días proceda a confirmar alguna de ellas o realice una nueva valoración que será DEFINITIVA». Y, en segundo lugar, este carácter vinculante también se infiere del art. 98.5.º último inciso del RISD, que reconoce la posibilidad de impugnar la tasación pericial contradictoria sólo cuando haya error. En el supuesto contemplado por la STSJ de Asturias de 11-1-1995, el error surgió de que el perito tercero partió de un módulo ponderado fijado por el Ministerio para 1991 cuando se valoraba una transmisión realizada en 1990<sup>894</sup>.

## 2. La conformidad

Como comentábamos en el epígrafe inicial sobre las transacciones que se desarrollan en el procedimiento de liquidación, la conformidad a la propuesta del inspector actuario no constituye una manifestación de terminación transaccional del procedimiento. Su naturaleza jurídica es la terminación convencional, eso sí, pero no mediante la celebración de un negocio bilateral, sino como consecuencia de la adhesión del contribuyente a lo propuesto por la Administración tributaria. Esta diferenciación resulta muy importante, porque los efectos jurídicos que se derivan de la atribución a la conformidad de un carácter compositivo unilateral o bilateral son radicalmente diversos. Y no sólo en cuanto a los requisitos de licitud, sino también en relación a la impugnación de su contenido, como posteriormente analizaremos.

Para comprender la constatación realizada es necesario conocer en primer lugar el concepto de conformidad a la propuesta del actuario. A falta de un concepto legal, la conformidad es definida como «la aceptación total o parcial del contenido de un acta expresada formalmente, bien por el sujeto pasivo, retenedor o responsable solidario, o bien por el representante legal o voluntario de cualquiera de ellos»<sup>895</sup>.

La naturaleza jurídica de la conformidad ha sido una cuestión muy debatida desde los orígenes de esta figura y de su antecesora, el acta de invitación<sup>896</sup>. La

<sup>894</sup> La impugnación de la tpc es admitida por la STSJ de Baleares de 12-9-1995 cuando concurre en la valoración realizada por el perito tercero un error de hecho o de derecho o una ausencia de motivación.

<sup>895</sup> ARRIETA MARTÍNEZ DE PISÓN, J., *Las actas...*, cit., p. 351.

<sup>896</sup> La posibilidad de que el contribuyente se conforme con la propuesta de la Administración se conoce desde el Real Decreto de 13 de octubre de 1903, que establecía en contraprestación a la actitud del particular la condonación automática de la multa en su tercera parte. La institución de la conformidad continuó con el Real Decreto de 30 de marzo de 1926, por el que se aprobaron las bases por las que había de regirse la inspección de los Servicios de la Hacienda Pública y la de los Tributos. Esta última norma señalaba en su base 31.2.º párrafo que si el interesado aceptaba el acto administrativo en el que la Administración señalaba su nueva clasificación tributaria, le sería condenada «ipso facto» una parte de la multa si el expediente no era calificado de defrau-

doctrina se ha dividido tradicionalmente entre la defensa de la naturaleza transaccional o de su carácter de confesión extrajudicial, siendo mayoritario el número de autores que comparten esta última postura, que goza además del apoyo del propio legislador<sup>897</sup>. Junto a estas tesis, se ha mantenido la inserción de la conformidad en otras categorías, como los acuerdos<sup>898</sup>.

En nuestra opinión, la conformidad no se identifica con ninguna de las figuras anteriores, sino con el allanamiento o resignación<sup>899</sup>. Así lo demuestra el tenor del art. 55.1 RGIT al disponer que el obligado tributario presta su conformidad «a la propuesta de liquidación», o el art. 61.2.2.º párrafo: «Procederá la aplicación de lo dispuesto en la letra h) del citado artículo 82 cuando se dicte acto de liquidación en cuanto acepte las alegaciones del interesado o éste se allane a la propuesta contenida en el acta de prueba preconstituida».

dación. Por su parte, el Reglamento para la ejecución de dicho Real Decreto (R.O. de 13 de julio de 1926) dispuso en su art. 61 que en los supuestos en que resultara una diferencia entre lo declarado por el contribuyente y lo observado por el inspector, éste debería hacer constar en el acta los orígenes de la discrepancia e invitar al interesado a firmarlo. Si éste así lo hacía, le serían condonadas automáticamente las dos terceras partes de la multa impuesta. El acta de invitación fue creada por la Real Orden de 23-9-1927 (que puede encontrarse en la Sección Legislativa de la obra AA.VV., *Régimen de Inspección de la Hacienda pública*, Gráficas Osca, Madrid, 1948, pp. 233 y ss.). Véase, al respecto, ALBIÑANA GARCÍA-QUINTANA, C., «La llamada acta...», cit., pp. 1 y ss.; SAURA PACHECO, A., El acta de invitación, en AA.VV., *Régimen de Inspección de la Hacienda Pública...*, cit., pp. 7 y ss.; FERREIRO LAPATZA, J. J., «Las funciones liquidadoras...», cit., pp. 404 y ss.; GONZÁLEZ MÉNDEZ, A., «La conformidad al acta inspectora como criterio de graduación de las sanciones tributarias», *REDF*, 1988, n.º 57, pp. 63 y ss.

El acta de invitación fue sustituida por el acta de conformidad por el Decreto de 8 de julio de 1965. Como explica PALAO TABOADA, C., «Naturaleza y efectos...», cit., p. 165, ambas instituciones responden a la misma esencia, no siendo la conformidad más que una continuación de las otras.

<sup>897</sup> En efecto, la Exposición de Motivos del RGI señala en su punto IV que «la conformidad del obligado tributario constituye un pronunciamiento procesal acerca de la certeza de los hechos imputados por la Inspección, pudiendo comprender en cierto modo una confesión». En la doctrina, CARRETERO PÉREZ, A., *Derecho Financiero*, Ed. Santillana, Madrid, 1968, p. 524; SÁINZ DE BUJANDA, F., *Notas de Derecho Financiero*, T. I, Vol. 3.º, Ed. Publicaciones Facultad de Derecho, 1975, pp. 197 ss.; ARIAS VELASCO, J., y otros, *Procedimientos tributarios*, 6.ª ed., Marcial Pons, Madrid, 1996, p. 299; PÉREZ DE AYALA, J. L., *Derecho Financiero*, vol. I, Ed. de Derecho Financiero, Madrid, 1986, p. 285; MANTERO SAENZ, A., *Procedimiento en la Inspección Tributaria, Escuela de Hacienda Pública*, Ministerio de Economía y Hacienda, 3.ª ed., Madrid, 1987, p. 554; de este mismo autor, *Inspección. Documentación...*, cit., p. 1712. También en este sentido la RTEAC de 9-3-1994 (CT n.º 72, 1994, pp. 159 y ss.).

<sup>898</sup> PALAO TABOADA, C., «Naturaleza y efectos...», cit.; del mismo autor, «El nuevo procedimiento de Inspección...», cit., pp. 13 y ss.; del mismo autor, «El Reglamento de la Inspección...», cit., pp. 126 y ss.

<sup>899</sup> ALCALA-ZAMORA Y CASTILLO, N., *Proceso, autocomposición...*, cit., p. 80, admite la posibilidad de que se realicen allanamientos dentro del procedimiento administrativo.

En efecto, mediante la conformidad, el sujeto se adhiere a la totalidad de la propuesta del inspector: cuestiones fácticas y jurídicas<sup>900</sup>, en una declaración de voluntad de resignación a la pretensión del demandado<sup>901</sup>, como es definición del allanamiento<sup>902</sup>. En ningún momento el particular desea dar certeza del contenido del acta<sup>903</sup>. No se trata de una confesión de los hechos alegados por el actor, sino una aceptación de lo que éste pide, con una finalidad autocompositiva.

Desde este punto de vista se entiende, por ejemplo, el art. 9.3 R.D. 2631/1985, regulador del procedimiento para sancionar las infracciones tributarias, que excluye la audiencia posterior en la tramitación de las actas de conformidad cuando no se inicie un expediente sancionador distinto e independiente. El obligado tributario da su conformidad a la propuesta de liquidación en su conjunto, comprendiendo dentro de su ámbito la calificación de su conducta como infracción tributaria; calificación que el particular conoce al firmar el acta pues debe estar especificada en la propuesta de liquidación (art. 49.e RGIT).

A pesar de este punto de partida el legislador ha desvirtuado el carácter compositivo de la conformidad al negarle eficacia vinculante respecto de las cuestiones jurídicas. Por ello, el estudio de la naturaleza jurídica de la conformidad se vuelve muy confuso y para aclararlo es preciso, tal y como indica ARRIETA MARTÍNEZ DE PISON, distinguir entre el ámbito objetivo de la conformidad y los efectos que de ella derivan<sup>904</sup>. Así, aunque la conformidad se otorga a cuestiones de hecho y jurídicas<sup>905</sup>, el legislador sólo atribuye eficacia vinculante respecto a las primeras (art. 61.3 RGIT, a sensu contrario), seguramente por el miedo a que el particular y la Administración fijen el Derecho de una forma errónea, sin la posibilidad de que el juez pueda entrar a conocerlo. Sobre esta consta-

tación podría oponerse a la postura por nosotros defendida la falacia que supone afirmar la naturaleza compositiva de una figura a la que se ha cercenado la vinculatoriedad de una parte, aunque dicha «amputación» sea artificial. Sin embargo, en nuestra opinión es importante indagar la verdadera naturaleza de las instituciones, lo que hay que realizar desde su régimen jurídico; sobre todo teniendo en cuenta que la posibilidad de impugnar el acta de Inspección por discrepancias con la interpretación y aplicación del Derecho se encuentra en el RGIT y no en la LGT, lo que demuestra que esta nota no pertenece a la esencia de la conformidad.

Según se encuentra regulada en aquel Reglamento, la conformidad consiste en una adhesión a la totalidad de la propuesta de liquidación, que engloba tanto cuestiones de hecho como jurídicas. Sin embargo, la vinculación a unas y otras es diversa: en cuanto a los hechos, el acto de adhesión conserva la vinculación propia del allanamiento<sup>906</sup>; por lo que respecta a las cuestiones de Derecho, dicha adhesión se desvirtúa al permitir su impugnación por el particular<sup>907</sup>, constituyendo un vehículo para obtener un beneficio fiscal a la vez que una simplificación y celeridad del procedimiento de gestión.

Ya en 1948, ALBIÑANA GARCÍA-QUINTANA<sup>908</sup> criticaba la ausencia de vinculación del obligado tributario a la calificación jurídica: «El contribuyente suscriptor por sí o por mandatario del acta modelo 14, da la conformidad a algo más que a los hechos desnudos de toda calificación jurídico fiscal (...). La base tributaria implica, como he dicho, clasificación, encaje, adscripción a un determinado y concreto supuesto tributario». Como este mismo autor razona, poco sentido tendría que el acta de invitación (actual acta de conformidad) sólo tuviera

<sup>900</sup> ARRIETA MARTÍNEZ DE PISÓN, J., Finalización convencional del procedimiento, en AA.VV. *Convención...*, cit., p. 194.

<sup>901</sup> En este sentido, la Resolución de 27-5-1986 de la Secretaría General de Hacienda manifestaba que «el obligado tributario presta su conformidad a la propuesta de liquidación que antecede extendiéndose su aceptación a los hechos recogidos en el Acta y a todos los demás elementos determinantes de dicha liquidación», citada por SOBREVALS BELLET, J., «Fundamentos jurídicos de la posible impugnación de las actas con descubrimiento de deuda y conformidad del sujeto pasivo a tenor del ordenamiento tributario vigente», *RDFHP*, 1987, n.º 192, p. 1266.

<sup>902</sup> GIMENO SENDRA, V., en MORENO CATENA, V., y otros, *Introducción al Derecho...*, cit., p. 25; CORTES DOMÍNGUEZ, V., en CORTÉS DOMÍNGUEZ, V., y otros, *Derecho procesal civil*, Colex, Madrid, 1996, pp. 323 y ss.

<sup>903</sup> El allanamiento, descrito por la doctrina civilista, no supone en ningún caso reconocimiento de hechos.

<sup>904</sup> ARRIETA MARTÍNEZ DE PISÓN, J., *Las actas...*, cit., pp. 355 y ss., propone la diferenciación entre tres aspectos: «El contenido del acta, el ámbito objetivo de la conformidad —esto es, a lo que se da la conformidad— y los efectos que produce la conformidad o el vínculo obligacional que tal conformidad produce en el aceptante» (p. 389).

<sup>905</sup> La incorporación a las actas de cuestiones jurídicas se produjo a partir de la Real Orden de 23.9.1927. Con anterioridad, en el Real Decreto de 30-3-1926, sólo se reflejaban los hechos. Al respecto, FERREIRO LAPATZA, J. J., «Las funciones liquidadoras...», cit., pp. 412 y 413.

<sup>906</sup> Si bien es cierto que el RGIT permite la impugnación de las cuestiones fácticas por error de hecho (art.61.3 RGIT), consideramos correcta la tesis de PALAO TABOADA, C., «Naturaleza y efectos...», cit., p. 175. Este autor interpreta dicho error como un vicio del consentimiento, por lo que la admisión de esta causa de impugnación no desvirtúa la esencia de la conformidad como un negocio jurídico autocompositivo, como posteriormente explicaremos con más detalle.

<sup>907</sup> La jurisprudencia ha admitido sin fisuras la impugnación de las actas por rechazo de las cuestiones jurídicas; SsTS 3-12-1987; 5-9-1991; 10-12-1992; 22-1-1993; 1-2-1993; 7-10-1993; STSJ de Cataluña de 28-12-1995; STSJ de Cataluña de 7-2-1990; RTEAC de 9-3-1994 (CT n.º 72, 1994, pp. 159 y ss.). El TS entiende que también puede recurrirse el acta de conformidad en los supuestos en que el inspector actuaria no refleje en la propuesta de liquidación los hechos y circunstancias fundamento de la imposición: «tal incorrección y ambigüedad del acta, asimismo, impide que el inspeccionado pueda impugnarla siendo de conformidad, por el único motivo que sería viable hacerlo, es decir, probando su manifiesto error al aceptar los hechos, que, al no aparecer consignados determina su indefensión» (SsTS de 10-12-1992 y de 7-10-1993). En el mismo sentido, SsTSJ de Valencia de 23-12-1991 y 7-2-1992.

Por supuesto, cuando hacemos referencia a la impugnación del acta de Inspección se da por entendido que el objeto del recurso es el acto administrativo definitivo. La propuesta de liquidación podrá ser sólo el motivo de la reclamación (art. 61.1 RGIT).

<sup>908</sup> ALBIÑANA GARCÍA-QUINTANA, C., «La llamada acta...», cit., pp. 3 y ss.

eficacia respecto de los hechos, pues el contribuyente puede reconocer los hechos en cualquier momento del procedimiento. Junto a ello, ALBIÑANA GARCÍA-QUINTANA constata que el desacuerdo del obligado tributario al acta hace referencia casi siempre a la calificación jurídica.

En los próximos epígrafes intentaremos sistematizar las distintas afirmaciones que hemos realizado, con la finalidad de fundamentarlas.

#### a) *Naturaleza jurídica: Negocio jurídico compositivo unilateral*

Determinar si la conformidad es un negocio bilateral o unilateral tiene gran importancia desde el punto de vista de sus efectos jurídicos. En el primer caso, tendría efectos vinculantes tanto para la Administración como para el particular en relación a las cuestiones fácticas y jurídicas.

En nuestra opinión, la conformidad consiste en una manifestación unilateral del obligado tributario dirigida a aceptar la posición del inspector actuante, como expresa el art. 55 RGIT: «Cuando ante los criterios expuestos y pruebas aportadas por la Inspección de los Tributos el sujeto pasivo, retenedor o responsable solidario preste su conformidad a la propuesta de liquidación practicada en el acta de la Inspección...»

La regulación ya derogada de la conformidad (Decreto de 8 de julio de 1965) sí atribuía a ésta naturaleza bilateral, tal y como reconocía acertadamente en aquel momento PALAO TABOADA, quien la calificó como «acto de comprobación consensual de las bases imponibles y demás elementos necesarios para su posterior liquidación». Efectivamente, en aquellos momentos, la conformidad consistía en un acuerdo integrado por una declaración del obligado tributario y otra del inspector, en el que se fijaban de forma definitiva los elementos fácticos fundamento de la imposición con eficacia vinculante para ambas partes<sup>909</sup>.

Pero actualmente no existe acuerdo de voluntades, lo que determina que la conformidad no sea un contrato. No existe una fijación mutua de los hechos y

<sup>909</sup> PALAO TABOADA, C., «Naturaleza y efectos...», *cit.*, pp. 163 y ss.; del mismo autor, «El nuevo procedimiento...», *cit.*, pp. 22 y ss.; y «El Reglamento...», *cit.*, p. 133.

La jurisprudencia ha mantenido la naturaleza contractual de la conformidad del contribuyente bajo la regulación del Decreto 8-7-1965, que establecía la vinculación al acta de Inspección tanto del sujeto como de la Administración. En este sentido, RTEAC de 11-2-1967 (Resoluciones del Tribunal Económico-Administrativo Central, Servicio de Publicaciones del Ministerio de Hacienda, 1967, n.º 322); 17-12-1968 (Idid., n.º 174); 11-3-1969; 10-6-1969; 19-11-1969 (Idid., 1969, n.º 66, 139 y 319, respectivamente) (todas ellas citadas por PALAO TABOADA, C., «Naturaleza y efectos...», *cit.*, pp. 166 y 167). Sin embargo, dicho carácter negocial también puede ser puesto en duda dados los términos del Decreto que excluía la vinculación del inspector-jefe a la aplicación de derecho contenida en el acta de conformidad. Si hubiera sido un negocio bilateral, el inspector-jefe no hubiera podido apartarse de la propuesta en ninguno de sus aspectos fácticos o jurídicos.

las cuestiones jurídicas, sino que el contenido del acta de Inspección lo integra exclusivamente la voluntad de la Administración a través de sus criterios y pruebas, sin dar cabida a la voluntad del obligado tributario, que en nada puede modificar aquellos criterios y pruebas. La conformidad constituye una declaración de voluntad unilateral de adherirse a lo dispuesto por el actuante; un acto unilateral de disposición de la pretensión por el contribuyente<sup>910</sup>. Como consecuencia lógica de la consideración de la conformidad como un negocio unilateral sólo una de las partes queda vinculada a respetarlo: el obligado tributario. Por el contrario, la Administración no está obligada a trasladar el contenido de la propuesta de liquidación al acto administrativo finalizador del procedimiento, como establece el art. 60.2 RGIT<sup>911</sup>.

Bien es cierto que la naturaleza unilateral de la conformidad viene establecida en el RGIT, no conteniéndose ninguna disposición al efecto en la LGT o en cualquier otra norma con rango formal de ley. En consecuencia, sería perfectamente posible la derogación de la previsión de aquel Reglamento y el establecimiento de la vinculación del inspector jefe a la propuesta de liquidación conformada<sup>912</sup>, acercándose a la figura italiana de la comprobación con adhesión. En tal caso, la conformidad podría considerarse como un negocio autocompositivo bilateral. En Italia, el DL de 30.9.1994 (convertido en Ley 30.11.1994, n.º 656) regula la «comprobación con adhesión», a través de la cual se determinan las bases imponibles de algunos impuestos y que sí supone un negocio jurídico bilateral a pesar de su presentación como un acto unilateral del obligado tributario. Su naturaleza bilateral se refleja en la vinculación que nace tanto para el particular como para la Administración, que no puede modificar el contenido de aquel acto<sup>913</sup>.

<sup>910</sup> En este sentido, CALERO RODRÍGUEZ, J. R., *La conformidad...*, *cit.*, pp. 1441 y ss., y 1447 y ss.; ARRIETA MARTÍNEZ DE PISON, J., *Las actas...*, *cit.*, p. 378.

<sup>911</sup> La ausencia de vinculación por parte de la Comisión al concordato celebrado entre el particular y la Oficina de los impuestos fue una de las razones que llevó a BERLIRI, A., *Principios...*, *cit.*, T. III, p. 228, a negar naturaleza contractual a dicha figura. Como ya ha sido expuesto, en opinión de este autor el concordato consistía en un acto administrativo bilateral.

<sup>912</sup> ZORNOZA PÉREZ, J. J., *¿Qué podemos aprender...?*, *cit.*, p. 172.

<sup>913</sup> En concreto, el art. 2 bis de la Ley 30-11-1994 establece que «a efectos de los impuestos sobre la renta y del impuesto sobre el valor añadido, puede llevarse a cabo la rectificación de las declaraciones, en un único acto, en virtud de controversia y con adhesión del contribuyente (...). La comprobación realizada con adhesión no es impugnabile, ni integrable ni tampoco modificable por parte de la Administración y no es relevante a efectos penales y extratributarios». Véase, MOSCHETTI, F., *Las posibilidades de acuerdo...*, *cit.*, pp. 126 y ss. Este autor expone la evolución que ha sufrido la legislación italiana en relación al concordato (pp. 118 y ss.). De ella podemos resaltar el Texto Único de los Impuestos Directos de 29-1-1958, n.º 645, que, a diferencia de la regulación actual, concebía la adhesión al contribuyente como un acto que vinculaba sólo a éste, pero no a la Administración. El art. 34 de dicho texto establecía que «cuando la base imponible haya sido fijada con adhesión del contribuyente, éste no puede recurrir contra la comprobación»; el art. 35 disponía que «la comprobación, aunque haya mediado la adhesión del contribuyente, puede ser integrada o modificada en virtud del conocimiento posterior de elementos nuevos mediante notificación del oportuno aviso».

Sobre la base de la regulación vigente ya no haría falta entrar en el estudio de los presupuestos de la transacción, que de todas formas no se darían aún si la conformidad fuera considerada un contrato<sup>914</sup>. En primer lugar, mediante la conformidad no se intenta resolver una incertidumbre, que en realidad no existe. El obligado tributario da su conformidad a datos sobre los que el inspector puede tener la más absoluta certeza. Mientras que en la transacción se exige que exista una incertidumbre, en la conformidad la incertidumbre fundamento del negocio de fijación puede ser reducida a una mera controversia subjetiva, ya que el peligro que su realización supone para la Administración es menor, al no existir ninguna contraprestación por parte de la Hacienda Pública en relación a la obligación tributaria. En efecto, el inspector no cede nada en cuanto a la obligación tributaria en sí, no la reduce; el otorgamiento de un beneficio respecto a la sanción es un elemento ajeno al negocio de fijación de la deuda y que, además, no es concedido discrecionalmente por la Administración, sino que viene impuesto por la ley. La concesión de una reducción del 30 % de la sanción en ningún caso podría constituir una contraprestación de la transacción, pues no se encuentra relacionada con el objeto de este negocio, esto es, con la fijación del elemento de la obligación tributaria. La rebaja de la sanción de que disfruta el particular que se conforma es un beneficio que no tiene ninguna incidencia en la naturaleza transaccional de la conformidad. Por ello, su licitud no quedará justificada bajo una supuesta incertidumbre, sino que habrá de ser estudiada desde la perspectiva del principio de legalidad. Y bajo el análisis del respeto a esta máxima hay que afirmar su licitud, pues el ordenamiento jurídico lo permite. Lo mismo ocurre con la renuncia al recurso por parte del obligado tributario, que ya no es efecto jurídico del convenio, sino contraprestación pactada<sup>915</sup>.

Para apoyar nuestra tesis puede citarse la SAT de Valencia de 25-5-1984 que se expresa en los siguientes términos: «Que el primer problema es solventar cuál fuere la naturaleza jurídica del acta de conformidad, suscrita por el recurrente, particular sobre el cual se han formulado tres teorías: una que la toma como una confesión extrajudicial, otra que la considera como un acuerdo transaccional entre la Administración de Hacienda y el sujeto pasivo, y una tercera, bastante más defendible, que la considera como un documento en el que el órgano de la Inspección de Hacienda hace constar el conocimiento a que ha llegado de la existencia de elementos de hechos que pueden ser supuesto normativo de la rela-

<sup>914</sup> En la doctrina ha afirmado la naturaleza transacción de la conformidad ALBIÑANA GARCÍA-QUINTANA, C., «La llamada acta...», *cit.*, pp. 4 y ss. Su postura era defendible en aquel momento, en el que la Real Orden de 23-9-1927 configuraba el acta de invitación como un contrato, que en consecuencia vinculaba a ambas partes. En opinión de este autor, la voluntad de la Administración y del contribuyente iba dirigida a resolver una controversia mediante el otorgamiento de recíprocas concesiones. También ha mantenido que la conformidad es una transacción FRIAS MARRERO, B., Inspección. Documentación, en AA.VV., *Comentarios a la Ley General...*, *cit.*, II, p. 1697.

<sup>915</sup> RAMALLO MASSANET, J., *La eficacia de la voluntad...*, *cit.*, pp. 233 y 234.

ción jurídico-tributaria, así como una propuesta de cuantificación de la correspondiente deuda tributaria, previa determinación de la base imponible, teniendo todo la categoría de un acto de trámite, y si puede ser objeto de recurso sólo lo es en cuanto lo que verdaderamente se impugna es la liquidación, por lo que la conformidad indicada sólo presenta una manifestación de voluntad basada en la actitud objetiva de los datos reflejados en el acta».

Al no estar fundamentada la conformidad en la resolución de una incertidumbre, sino en el allanamiento del obligado tributario al criterio de la Administración, se eliminan las críticas que había recibido la posibilidad de conformarse con el acta con prueba preconstituida<sup>916</sup>. Distinguiendo la conformidad de la transacción, surge la admisión de la primera en ese acta, sobre la que sin embargo no cabría una transacción justamente por la ausencia de incertidumbre.

Es necesario dejar sentado que nuestro rechazo a la naturaleza transaccional de la conformidad no se basa en la ilicitud de las transacciones sobre el crédito tributario como alega parte de la doctrina y de la jurisprudencia<sup>917</sup>. Como intentamos aclarar en el capítulo tercero, consideramos muy aconsejable la celebración de tales contratos en dicha fase procedimental, pero una cosa son las propuestas que puedan hacerse al legislador en orden a mejorar nuestro sistema tributario y otra el análisis de la realidad actual. Y este análisis nos lleva a negar que la conformidad sea configurada en el RGIT como una transacción. Como decíamos, otra cuestión es la conveniencia de instaurar en el procedimiento de liquidación la posibilidad de transigir; tema que será analizado posteriormente.

En definitiva, a nuestro parecer la conformidad a la propuesta de liquidación es un allanamiento. Sin embargo, la exclusión de efectos vinculantes que realiza el RGIT en cuanto a las cuestiones jurídicas integradas en dicha propuesta obliga a matizar esta afirmación en cuanto a las cuestiones jurídicas integradas en esta institución. En efecto, la ausencia de efectos vinculantes de la conformidad en relación a las cuestiones jurídicas lleva a determinar, a este respecto, su mera función de vehículo para un intercambio de beneficios.

## **b) La adhesión a los hechos: Resignación**

Como decimos, a pesar del substrato compositivo de la conformidad, la regulación que realiza el RGIT de los efectos de este figura, en orden a excluir la vinculación del obligado tributario a las cuestiones jurídicas fijadas en el acta, parece acercarla más a la confesión.

Sin embargo, en nuestra opinión, esta ruptura de la vinculación por parte del ciudadano no tiene por qué llevarnos a destruir toda la construcción compositi-

<sup>916</sup> RUÍZ GARCÍA, J. R., *La liquidación...*, *cit.*, p. 181, nota 405.

<sup>917</sup> En este sentido, CALERO RODRÍGUEZ, J. R., *La conformidad...*, *cit.*, pp. 1444 y 1445. STS de Castilla-La Mancha de 7-2-1990.

va. Para ello aprovechamos la construcción de ARRIETA MARTÍNEZ DE PISON, que distingue entre ámbito objetivo y efectos, para defender que, a partir de una finalidad claramente compositiva, el RGIT ha desvirtuado esta naturaleza de la conformidad exclusivamente en cuanto a las cuestiones jurídicas. Pero este «vicio» o desvío que ha realizado a conciencia el legislador no debe llevar a desnaturalizar toda la figura.

La conformidad no implica una declaración de certeza de los hechos establecidos en el acta<sup>918</sup>. El obligado tributario no confiesa, no reconoce o admite ningún hecho. No realiza su declaración con una función probatoria, sino con la esperanza de acortar el procedimiento, mediante la fijación definitiva de los hechos comprobados por la Administración<sup>919</sup>. Ello le permite obtener un beneficio o ventaja consistente en la reducción de la sanción y, eventualmente, el mantenimiento de un presupuesto de hecho o de una aplicación del Derecho que él cree más ventajoso que el que el inspector jefe fijaría si el acta fuera firmada de disconformidad y el procedimiento continuara. Se trata, en consecuencia, de un acto de fijación unilateral (porque se produce por la sola voluntad del obli-

<sup>918</sup> Según parte de la doctrina y de la jurisprudencia, la conformidad es una confesión de las cuestiones fácticas contenidas en el acta, esto es, una «declaración de ciencia» consistente en «un reconocimiento de la exactitud del contenido del acta»; SAINZ DE BUJANDA, F., *Notas de Derecho Financiero...*, cit., tomo I, vol. 3.º, pp. 959 y ss. Esta tesis se encuentra basada en la «radical incompatibilidad de la concepción negocial del acta —que tiende a ver en ella la expresión de un acuerdo de voluntades— con la naturaleza de la obligación tributaria como vínculo ex lege, que repudia, por tanto, el imperio de cualquier voluntad distinta a la de la Ley por que se rige»; CARRETERO PÉREZ, A., *Derecho Financiero...*, cit., p. 524; ARIAS VELASCO, J., *Procedimientos...*, cit., p. 299; MARTÍNEZ LAFUENTE, A., *La condonación...*, cit., p. 180; PONT MESTRES, M., «Los documentos de la Inspección: Diligencias, comunicaciones, informes y actas», *RDFHP*, n.º 171, 1984, p. 697; LANAU VIÑALS, R., «La finalización del procedimiento inspector: las actas», *Impuestos*, 1987, vol. II, pp. 899 y 900; MANTERO SAENZ, *Procedimiento de la Inspección...*, cit., p. 554; del mismo autor, *Inspección. Documentación...*, cit., p. 1712; VELÁZQUEZ CUETO, F. A., «La prueba en el procedimiento de gestión tributaria», *Carta Tributaria. Monografías*, n.º 187, 1993, p. 8; ARRIETA MARTÍNEZ DE PISÓN, J., *Las actas...*, cit., pp. 389 y ss.; del mismo autor, *Finalización convencional...*, cit., p. 195. En la jurisprudencia, SsTS de 26-11-1979, 30-5-1981, 2-4-1992, RTEAC de 21-11-1990 (Gaceta fiscal, n.º 84), 23-1-1991 (Gaceta fiscal n.º 86), 10-6-1992 (Gaceta fiscal n.º 104), 12-12-1995 (Gaceta fiscal n.º 142). También parece decantarse por esta última postura el RGIT, que señala en su Exposición de Motivos que «la conformidad del obligado tributario constituye un pronunciamiento procesal acerca de la certeza de los hechos impugnados por la Inspección, pudiendo comprender en cierto modo una confesión» (punto IV); sin embargo, el RGIT contradice esta conclusión cuando, a renglón seguido, establece que «la conformidad no restringe además evidentemente la posibilidad que tiene el interesado de impugnar la liquidación correspondiente». Respecto a la confesión como medio de prueba en el procedimiento tributario, MARIN-BARNUEVO FABO, D., *Presunciones y técnicas...*, cit., pp. 45 y ss.

<sup>919</sup> Junto a las tesis que defienden la función de confesión y de fijación, GONZÁLEZ MÉNDEZ, A., «La conformidad...», cit., p. 73, mantiene que la conformidad tiene una finalidad meramente recaudatoria, ya que hace nacer directamente la obligación de pago de la deuda tributaria, al evitar el expediente administrativo, como establece el art. 55.2 RGIT.

gado tributario, resultando sólo él vinculado) de las cuestiones fácticas y jurídicas que darán lugar a una determinada imposición<sup>920</sup>.

Como explica ARRIETA MARTÍNEZ DE PISON<sup>921</sup>, el origen de la atribución a la conformidad de carácter confesorio puede encontrarse en una errónea interpretación del art. 1.3 del Decreto 2137/1965, de 8 de julio, sobre simplificación del procedimiento de gestión de los tributos. Este precepto disponía que «en todo caso, la conformidad prestada por el sujeto pasivo tendrá la eficacia probatoria prevenida en el artículo 117 de la LGT». Como tal artículo establecía que «la confesión de los sujetos pasivos versará exclusivamente sobre supuestos de hecho», se relacionó la conformidad con los efectos de la confesión, cuando en realidad el art. 1.3 se limitaba a identificar el objeto de la conformidad con el de la confesión<sup>922</sup>; el supuesto de hecho. Es decir, lo que el legislador quiso determinar era que los efectos de la conformidad, al igual que la confesión, se referían exclusivamente al supuesto de hecho<sup>923</sup>.

Dejando al margen el criterio histórico, PALAO TABOADA<sup>924</sup> ha criticado la tesis confesoria mediante dos argumentos: A) la confesión sólo puede hacer referencia a los hechos<sup>925</sup>; la conformidad se proyecta sobre los hechos y el derecho; y B) la confesión sólo hace prueba de los hechos desfavorables (art. 1232 Cc); el valor probatorio en la conformidad también se extiende a los hechos favorables.

Frente al primer argumento, ARRIETA MARTÍNEZ DE PISON ha opuesto la distinta vinculación que deriva de la conformidad para las cuestiones fácticas y para las jurídicas. Así, distinguiendo en contenido del acta entre el ámbito objetivo de la conformidad y los efectos que derivan de ella, este autor afirma que mientras el acta contiene hechos y cuestiones jurídicas y el obligado tributario da su conformidad a ambos elementos, sólo queda vinculado respecto de los hechos. En consecuencia, se cumple el anterior requisito de la confesión negado por PALAO TABOADA. Por lo que respecta a la conformidad dada a las cuestiones jurídicas, aquel autor defiende su carácter de «acto jurídico de adhesión».

<sup>920</sup> En este sentido, PALAO TABOADA, C., «Naturaleza y efectos...», cit., p. 173; del mismo autor, «El nuevo procedimiento...», cit., p. 23; NÚÑEZ PÉREZ, «La actividad administrativa...», cit., pp. 52 y ss.

<sup>921</sup> ARRIETA MARTÍNEZ DE PISÓN, J., *Las actas...*, cit., pp. 353 y 354. En el mismo sentido, CALERO RODRÍGUEZ, J. R., *La conformidad...*, cit., p. 1443.

<sup>922</sup> En este sentido, STS 26-11-1979.

<sup>923</sup> El art. 1.3 no fue incorporado al posterior R.D. 1920/1976. Véase, CALERO RODRÍGUEZ, J. R., La conformidad del sujeto pasivo con los actos de inspección, en AA.VV., *Estudios de Derecho tributario...*, cit., pp. 1442 y 1443.

<sup>924</sup> PALAO TABOADA, C., «Naturaleza y efectos jurídicos...», *HPE*, n.º 21, p. 167; CALERO RODRÍGUEZ, J. R., La conformidad del sujeto pasivo con los actos de inspección, en AA.VV., *Estudios de Derecho tributario...*, cit., pp. 1441 y ss.

<sup>925</sup> Díez-PICAZO Y PONCE DE LEÓN, L., *La doctrina de los actos propios*, Ed. Bosch, Barcelona, 1963, pp. 177 y ss.; CORTÉS DOMÍNGUEZ, V., en CORTÉS DOMÍNGUEZ, V., *Derecho procesal civil...*, cit., pp. 256 y 257.

En relación al segundo argumento de PALAO TABOADA su tesis se encontraba plenamente justificada en la época en que la desarrolló, pues en ese momento la Administración quedaba vinculada a los hechos conformados por el particular, de forma que estaba obligada a dictar el acto de liquidación sobre las bases fijadas en el acta. Sin embargo, tras la RGIT la situación ha sido modificada, no naciendo del acta de conformidad ningún efecto vinculante respecto a la Hacienda Pública<sup>926</sup>.

A nuestro parecer, la explicación principal en contra del carácter confesorio reside en la finalidad de la conformidad, que no va dirigida a acreditar unos hechos, sino a reconocer la procedencia de la pretensión de la Administración. La voluntad del particular no es declarar que esos hechos son ciertos, sino evitar, de forma unilateral, la controversia aceptando la pretensión de la Inspección en su conjunto, esto es, la imposición de una determinada deuda tributaria. Por ello, se trata de un negocio unilateral autocompositivo: el allanamiento<sup>927</sup>. En concreto, el allanamiento es definido como una admisión de la pretensión del actor, nunca como una declaración positiva sobre los hechos alegados por la contraparte<sup>928</sup>.

Piénsese, y éste es un argumento central a favor de nuestra postura, que la conformidad ni siquiera tiene la ubicación propia de la confesión, que es el período de prueba, ya transcurrido cuando el obligado tributario da su conformidad a la propuesta. La fijación de los elementos de la obligación tributaria es la función de la actuación inspectora, que ya ha finalizado cuando el particular suscribe el acta<sup>929</sup>.

Mediante la conformidad el obligado tributario no desea dar por probado un hecho, sino finalizar el procedimiento de gestión. Esta es la diferencia entre la confesión y el allanamiento; el primero es un medio de prueba, mientras que el segundo es un acto de finalización del procedimiento o del proceso<sup>930</sup>. En este

<sup>926</sup> ARRIETA MARTÍNEZ DE PISÓN, J., *Las actas...*, cit., p. 365. El art. 2.4 del Decreto de 8 de julio de 1965 limitaba el poder de modificación del acta de conformidad por parte de la Administración a los supuestos en que apreciase error aritmético o aplicación indebida de las normas legales. Como puede advertirse, la Hacienda Pública estaba vinculada al contenido fáctico del acta en lo favorable y en lo desfavorable. Frente a esta regulación, el art. 60.3 RGIT establece que «si el Inspector-jefe observase en la propuesta de liquidación formulada en el acta error en la apreciación de los hechos en que se funda o indebida aplicación de las normas jurídicas, acordará de forma motivada la iniciación del correspondiente expediente administrativo (...)». En base a esta norma, el inspector-jefe puede apartarse de los hechos conformados tanto si favorecen como si perjudican al obligado tributario.

<sup>927</sup> GIMENO SENDRA, V., en MORENO CATENA, V., *Introducción...*, cit., p. 25.

<sup>928</sup> MÁRQUEZ ROMERO, P., *El allanamiento en el proceso civil*, Ed. Comares, Granada, 1992, pp. 63 y ss., expone la confusión que históricamente ha existido en la jurisprudencia y en la doctrina en torno a la distinción entre el allanamiento con la admisión de hechos y la confesión.

<sup>929</sup> GONZÁLEZ MÉNDEZ, A., «La conformidad...», cit., p. 73.

<sup>930</sup> GIMENO SENDRA, V., en GIMENO SENDRA, V., y otros, *Derecho procesal penal...*, cit., p. 329, que mediante este criterio califica la conformidad regulada en la LECrim como allanamiento.

sentido, PALAO TABOADA<sup>931</sup> expone que «conviene distinguir a este respecto entre “manifestación” y “aceptación” de hechos. Manifestar un hecho es, según el Diccionario de la RAE, declararlo o darlo a conocer. Por el contrario, se acepta una declaración o propuesta de otra persona. En consecuencia, en la manifestación, el hecho era conocido necesariamente por el declarante, aunque pudiera serlo también por la otra parte o el fedatario, mientras que en la aceptación lo era al menos por el proponente. La primera es, pues, fácilmente encuadrable en el concepto de confesión (...). La aceptación plantea, en cambio, mayores problemas. Cabe plantearse, en primer lugar, en relación con las actas, si la aceptación a que se refiere el art. 62.2 RGIT es o no una figura distinta de la conformidad con la propuesta de liquidación prevista en los arts. 49.2 f) y 55. En favor de la identificación entre ambas, por la que nos inclinamos, pueden aducirse varias razones: 1.<sup>a</sup>) La utilización del término “aceptar” en relación con la conformidad en los arts. 50.2.a) y 54 RGIT. 2.<sup>a</sup>) El hecho de que el RGIT, al igual que las normas precedentes, únicamente prevea un momento procedimental para que el interesado manifieste su conformidad o disconformidad, manifestación que reviste un cierto carácter formal y determina el curso ulterior del procedimiento. 3.<sup>a</sup>) La conformidad se refiere a la propuesta inspectora en su conjunto y, por tanto, a la totalidad de los hechos que le sirven de fundamento<sup>932</sup>. La aceptación sólo parcial da lugar, en su caso, de acuerdo con el art. 50.2.a) RGIT, a la extensión de un acta previa (...)».

Por lo que respecta a su impugnación ante los Tribunales, no cabe el recurso para replantear su contenido, como es característica común a todo negocio compositivo. Si los jueces reciben un recurso en este sentido no podrán modificar los hechos fijados por el inspector. Una vez que se ha producido el allanamiento, los hechos quedan admitidos sin más<sup>933</sup>. Esta afirmación no se deriva de la doctrina de los actos propios. En efecto, constatada la naturaleza negocial (unilateral) de la conformidad no es necesario acudir a la doctrina de los actos propios para justificar la vinculación para el particular. Este expediente es utilizado por la jurisprudencia<sup>934</sup> y por algún autor, como CALERO RODRÍGUEZ<sup>935</sup>, que niega a la conformidad carácter confesorio y negocial, aunque admite que ello «no impide que el sujeto pasivo quede vinculado por su conformidad, pues a la postre, no deja de ser un acto propio». Sin embargo, si la conformidad es un allanamiento su vinculación no deriva de la doctrina de los actos propios pues, como explica Díez-PICAZO, no es preciso acudir a este expediente para derivar una vinculación de los negocios jurídicos que la extraen de ellos mismos<sup>936</sup>. Su eficacia en el pro-

<sup>931</sup> PALAO TABOADA, C., «El Reglamento...», cit., p. 132.

<sup>932</sup> Y, añadiríamos nosotros, también a las cuestiones jurídicas.

<sup>933</sup> CORTÉS DOMÍNGUEZ, V., en CORTÉS DOMÍNGUEZ, V., *Derecho procesal civil...*, cit., pp. 323 y ss.

<sup>934</sup> STSJ de Madrid de 1-4-1996; RTEAC 2-10-1962.

<sup>935</sup> CALERO RODRÍGUEZ, J. R., *La conformidad...*, cit., p. 1449.

<sup>936</sup> Díez-PICAZO Y PONCE DE LEÓN, L., *La doctrina de los actos...*, cit., pp. 144 y ss.



ceso contencioso-administrativo está relacionada con su incorporación a un documento público, el acta de Inspección (art. 145.3 LGT). En este punto, RUIZ GARCÍA<sup>937</sup> se pregunta qué añade al valor probatorio del acta la conformidad del obligado tributario.

Esta afirmación no conlleva que puedan darse por probados los hechos contenidos en el acta de conformidad en un procedimiento de gestión autónomo a aquél en el que se ha otorgado la conformidad. No hay que olvidar que el allanamiento no implica confesión, por lo que los hechos reflejados en el acta tendrán que ser valorados como datos inspeccionados por la Inspección en un procedimiento de gestión concreto, pero sobre los que no recae ninguna declaración de certeza por parte del particular. Como explicaba gráficamente ALCALÁ-ZAMORA, «la confesión se contrae a las afirmaciones de hecho y el allanamiento, a la pretensión jurídica. Puede darse el caso de que confesando una de las partes todos los hechos afirmados por la contraria, no se allane, sin embargo, bien por aducir a su vez otros, que el adversario discuta, bien porque aun estando plenamente acordes en los hechos, extraigan de ellos distintas derivaciones jurídicas. Por el contrario, el allanamiento no implica *necesariamente* confesión de los hechos afirmados por el demandante, sino renuncia a continuar la contienda, que *de iure* se considera como reconocimiento de que la pretensión del actor es fundada, aunque *de facto* pueda responder a otros motivos»<sup>938</sup>.

Entre estos motivos se encuentra el deseo de acortar el procedimiento de gestión, pues la conformidad evita los trámites de alegaciones y de notificación<sup>939</sup>. Incluso, el obligado tributario puede querer aprovecharse de una errónea calificación hecha por el inspector actuario y que tiene más posibilidades de mantenerse en el acto de liquidación si el inspector jefe actúa sobre un acta de conformidad<sup>940</sup> y, por supuesto, de la reducción de la sanción en un 30 % prevista en el art. 82.3 LGT.

La vinculación de los Tribunales al contenido del acta conformada no quiere decir que el juez no pueda entrar a conocer de ningún aspecto del allanamiento, sino que está excluido de su conocimiento el contenido de la conformi-

dad, pero no así la concurrencia de una causa ilícita o el interés público para actuar<sup>941</sup>. En este sentido, el art. 89.2 LJCA —aplicable por analogía— dispone que allanado en el proceso contencioso-administrativo el demandado, «el Tribunal, sin más trámites, dictará sentencia, de conformidad con las pretensiones del demandante, salvo si ello supusiere una infracción manifiesta del Ordenamiento Jurídico o fuere demandada la Administración pública, en cuyo caso dictará la sentencia que estime justa»<sup>942</sup>.

Teniendo en cuenta lo anterior se llega a la conclusión de que la admisión del error de hecho como motivo de impugnación de la liquidación resultante del acta no es obstáculo para la consideración de la conformidad como una resignación por lo que respecta a los hechos. Como explica PALAO TABOADA<sup>943</sup>, el art. 61.3 RGIT no ha de ser interpretado como una causa de invalidez de las declaraciones confesorias<sup>944</sup>, sino como un vicio del consentimiento. Esto significa que el obligado tributario no puede alegar inexactitud objetiva del contenido del acta. «Por el contrario, partiendo del carácter de declaración de voluntad de la conformidad, ha de admitirse que el error relevante es el error-vicio y, por tanto, que la discordancia de lo aceptado con la realidad determinará la nulidad del acta en tanto en cuanto dicha voluntad se forme viciadamente como consecuencia de este error» (p. 175).

Por otra parte, la conformidad no vincula al resto de obligados tributarios que no hayan suscrito el acta. Esto es una característica de todo negocio compositivo, que sólo afecta a las partes que lo realicen (art. 89.3 LJCA)<sup>945</sup>.

Un último argumento que nos lleva a rechazar la naturaleza confesoria de la conformidad es la posibilidad, prevista en el art. 27.3 RGIT, de que las actas sean suscritas por un representante<sup>946</sup>. Como es sabido, la confesión tiene que ser emitida directamente por la parte, no por su representante<sup>947</sup>. Según ha estable-

<sup>941</sup> CORTÉS DOMÍNGUEZ, V., en CORTÉS DOMÍNGUEZ, V., *Derecho procesal civil...*, cit., p. 324.

<sup>942</sup> Sobre la posibilidad de que el juez se separe de la pretensión del demandante conformada por el demandado, cuando éste último fuera la Administración, véase la crítica de GIMENO SENDRA, V., en GIMENO SENDRA, V., y otros, *Derecho Procesal Administrativo...*, cit., p. 508.

<sup>943</sup> PALAO TABOADA, C., «Naturaleza y efectos...», cit., p. 175. En el momento de escribir su artículo, el error en la conformidad como motivo de impugnación estaba contemplado en el art. 2.5 del Decreto de 8-7-1965.

<sup>944</sup> Cuya afirmación ha llevado a la jurisprudencia a entender que si el ciudadano podía fundamentar su recurso en la inexactitud, ello significaba que la conformidad a la propuesta de liquidación constituía una declaración de exactitud, una confesión. STS 7-10-1993; STSJ de Cataluña 28-12-1995 —Gaceta fiscal 1996, n.º 142—; RTEAC 6-11-1995 —Gaceta fiscal 1996, n.º 143—, pp. 50 y ss.

<sup>945</sup> GIMENO SENDRA, V., en GIMENO SENDRA, V., *Derecho Procesal Administrativo...*, cit., pp. 508 y 509.

<sup>946</sup> PALAO TABOADA, C., «Naturaleza y efectos...», cit., p. 174.

<sup>947</sup> CORTÉS DOMÍNGUEZ, V., en CORTÉS DOMÍNGUEZ, V., *Derecho procesal civil...*, cit., p. 255.

<sup>937</sup> RUIZ GARCÍA, J. R., *La liquidación...*, cit., p. 182.

<sup>938</sup> ALCALÁ-ZAMORA Y CASTILLO, N., *Proceso, autocomposición...*, cit., p. 89. En el mismo sentido, MÁRQUEZ ROMERO, P., *El allanamiento...*, cit., p. 66: «El allanado se conforma con la pretensión, sin hacer referencia necesariamente a los hechos que, incluso, puede negar. El demandado puede conformarse con ser condenado a la entrega de las cien mil pesetas que le reclama el actor porque efectivamente los adeuda, aunque no sean ciertos todos los hechos alegados en la demanda sobre la génesis de la deuda reclamada (...). El allanado está conforme con lo que pide el actor, sin pronunciarse sobre la verdad de los hechos alegados. En cambio, el que admite ciertos hechos o reconoce ciertas posiciones, no por ello está conforme con la sentencia suplicada en la demanda, ni afirma que ésta sea fundada en Derecho».

<sup>939</sup> PALAO TABOADA, C., «El reglamento...», cit., p. 133, nota 9.

<sup>940</sup> Así lo explica ALCALÁ-ZAMORA Y CASTILLO, N., *Proceso, autocomposición...*, cit., p. 82, en el ámbito penal.

cido la STSJ de Valencia de 5-9-1995<sup>948</sup> es necesario que el representante ostente un poder especial para dar la conformidad al acta, tal y como exige el art. 43.2 LGT: «Para interponer reclamaciones, desistir de ellas en cualquiera de sus instancia y renunciar derechos en nombre de un sujeto pasivo deberá acreditarse la representación con poder bastante mediante documento público o privado con firma legitimada notarialmente o comparecencia ante el órgano administrativo competente (...)». La aplicación de este precepto surge de la consideración por el TSJ de Valencia como un acto de renuncia de derechos, lo que sirve de apoyo a nuestra tesis relativa a la identificación de la conformidad con el allanamiento.

### c) *La adhesión a las cuestiones jurídicas: Vehículo para un intercambio de beneficios*

En nuestra opinión, la adhesión del ciudadano a las cuestiones jurídicas se traduce en un allanamiento, lo que implica la aceptación de la pretensión de la Administración en su conjunto, incluyendo también las cuestiones jurídicas. En consecuencia, al obligado tributario debería estarle vedado el recurso tanto en cuanto a las cuestiones fácticas como en cuanto a las jurídicas contenidas en el acta<sup>949</sup>. En este sentido, la propia Exposición de Motivos del RGIT afirma que «la conformidad del obligado tributario *constituye un pronunciamiento procesal acerca de la certeza de los hechos imputados por la Inspección, pudiendo comprender en cierto modo una confesión, y de la corrección de la propuesta de liquidación. A la conformidad llega el interesado como consecuencia de las pruebas aportadas por la Inspección y del juicio que le merece la calificación jurídica que la Inspección efectúa (...)*».

Sin embargo, el RGIT ofrece al particular la posibilidad de impugnar las cuestiones de Derecho a las que previamente ha dado su conformidad<sup>950</sup>. Esta postura se basa, sin duda, en la creencia de que la Administración y el ciudada-

<sup>948</sup> Tribuna fiscal n.º 65, 1996, pp. 48 y 49. En el mismo sentido, de forma no tan explícita, STS de 12-2-1996.

<sup>949</sup> El DL italiano de 30-9-1994, n.º 564, que instaura la comprobación con adhesión, otorga a este instituto efectos vinculantes respecto de las cuestiones fácticas y también jurídicas. El art. 2 bis.3 establece que «la rectificación tiene por objeto la existencia, la estimación, la conexión entre sí y la imputación a un período de los componentes positivos y negativos de la renta empresarial o del trabajo independiente (...)». La «existencia» y la «estimación» son cuestiones de hecho, mientras que la «conexión» y la «imputación a un período impositivo» son cuestiones jurídicas. Véase, MOSCHETTI, F., *Las posibilidades de acuerdo...*, cit., pp. 124 y ss.

<sup>950</sup> La ausencia de vinculación del obligado tributario a la aplicación del Derecho contenida en el acta de conformidad parece ser una constante en la legislación desde que se estableció la inimpugnabilidad de las actas de invitación en la Ley de 28-3-1941. Así, el Decreto de 8-7-1965 disponía expresamente que «no podrán ser objeto de impugnación por parte del sujeto pasivo las circunstancias de hecho a las que hubiere prestado conformidad (...)» (art. 2.5).

no no pueden disponer sobre el Derecho, excluyendo su conocimiento al órgano apropiado para fijarlo: el juez. En este sentido, la jurisprudencia deriva la impugnabilidad de las cuestiones jurídicas de la competencia de los Tribunales en orden a decidir sobre la interpretación jurídica en última instancia<sup>951</sup>, manteniendo que en otro caso se infringiría el derecho constitucional a la tutela judicial efectiva en virtud del cual corresponde a los Tribunales de Justicia decidir en última instancia. Esta cautela no es privativa del Derecho Financiero sino que también se produce en el seno del Derecho procesal civil, como expone V. CORTÉS DOMÍNGUEZ<sup>952</sup>: «Un sector importante de la doctrina ha seguido pensando en el allanamiento más como un reconocimiento de los hechos de la parte actor que como una declaración de voluntad vinculante para el juez y referida a la pretensión del actor, afirmándose que la aplicación de la norma jurídica es siempre misión privativa del juez que no puede verse de ningún modo vinculado con la calificación jurídica que pueda hacer el demandado en razón del allanamiento». A este recelo puede oponérsele que, como hemos explicado en el apartado anterior, el allanamiento no supone la exclusión total del criterio jurídico del juez; por el contrario, el art. 89.2 LJCA prevé el apartamiento de la pretensión cuando el juez aprecie una infracción manifiesta del ordenamiento jurídico. Del mismo modo, la LECrim salva la competencia judicial en orden a conocer el Derecho cuando dispone que, a pesar de la conformidad de la defensa, el Tribunal puede ordenar la continuación del juicio oral cuando existiendo error en la calificación efectuada por las partes acusadoras, el hecho punible, que debía haber sido subsumido en una norma penal con una pena superior a prisión menor, haya sido calificado mediante un título de condena igual o inferior a dicha pena (art. 655.3.º).

Por otra parte, no llegamos a ver el peligro que supone la vinculación del obligado tributario a las cuestiones jurídicas. En nuestra opinión, es lo mismo que el sujeto se allane voluntariamente a la propuesta de liquidación del inspector porque calibre que la renuncia al recurso que este acto provoca le aporta una serie de ventajas, al supuesto en que ese mismo particular no recurre un acto administrativo al que no se ha conformado. En ambos casos decide no discutir el acto; la única diferencia radica en que mediante la conformidad lo hace de forma previa a que el acto se emita, a cambio de contraprestaciones explícitas. No hay que olvidar que la limitación al recurso no existe cuando el inspector jefe dicta un acto de liquidación apartándose de la propuesta conformada; en este sentido, la Ley de 28-3-1941, de modificación de determinados puntos en materia de inspección relativos al acta de invitación, disponía expresamente la posibilidad de impugnar los acuerdos dictados por la Administración como efecto

<sup>951</sup> STS de 10-12-1992, 15-12-1995; STSJ de Cataluña de 28-12-1995; STSJ de Madrid de 1-4-1996. En la doctrina expone este miedo PALAO TABOADA, C., «El nuevo procedimiento...», cit., pp. 22 y 27.

<sup>952</sup> CORTÉS DOMÍNGUEZ, V., en CORTÉS DOMÍNGUEZ, V., *Derecho procesal civil...*, cit., p. 324.

del acta de invitación «en cuanto no sean consecuencia de dicho documento» (art. 2).

Resulta de gran importancia la constatación de que la conformidad es un allanamiento por el que el obligado tributario acepta la propuesta en su conjunto. Por lo que respecta a la calificación jurídica que se haya dado a las cuestiones fácticas, el particular no debería poder considerarla posteriormente errónea. Ello quiere decir que si se ha conformado a una deuda tributaria determinada, a una determinada imposición, no cabe su oposición en el procedimiento sancionador que derive de esa calificación. No hay que olvidar que el inspector actuario debe consignar en el acta que se presenta a la conformidad del sujeto las infracciones que aprecie (art. 49.2.e RGIT).

En la legislación actual se ha optado por la solución drástica, eliminando la vinculación del obligado tributario en cuanto a las cuestiones jurídicas. Ello nos lleva a plantearnos —al margen de las consideraciones anteriores sobre la posibilidad de mantener el respeto a la competencia del juez— el uso abusivo que los ciudadanos pueden realizar de la conformidad. En efecto, éstos pueden conformarse a los hechos, que les son beneficiosos, y a la aplicación del Derecho, que le resulta perjudicial, con la esperanza de que el inspector jefe no modifique el contenido del acta<sup>953</sup>. Si es así y el inspector jefe emite un acto de liquidación integrando la propuesta en su totalidad, la Administración ya sólo podrá modificar su criterio mediante los medios extraordinarios de revisión, mientras que el particular tendrá la oportunidad de, conservando los hechos —que seguramente el inspector jefe no habría conservado si no llega a mediar la conformidad a todo—, impugnar el resultado jurídico. De forma muy clara explicaba esta incongruencia ALBIÑANA GARCÍA-QUINTANA<sup>954</sup>: «Resultaría absurdo que la Administración creara el acta 14 como benévolo instrumento de cordial acercamiento al contribuyente ofreciéndole la exención de penalidad si, parejamente, no aceptase el contribuyente la promesa de fallo que por medio de la Inspección le hace. Promesa de fallo a la que no le falta nada más que la material liquidación ajustada a las bases tributarias que el acta refleja, para que sea eficaz el acto administrativo<sup>955</sup> (...). Y ello es así porque interpretar de otro modo el acta de invitación significa, como a veces ocurre, que el contribuyente se acoja a un régimen sin penalizaciones, pero sin merma de discutir y alegar sobre lo único que en la inmensa mayoría de los casos puede ser discutido: la calificación jurídico-fiscal de los hechos».

<sup>953</sup> Y aunque el inspector jefe decida modificar la propuesta, el obligado tributario sabe que tendrá una nueva oportunidad de conformarse a la liquidación practicada por aquél (art. 60.3 RGIT).

<sup>954</sup> ALBIÑANA GARCÍA-QUINTANA, C., «La llamada acta...», *cit.*, p. 4.

<sup>955</sup> No hay que olvidar que en los momentos en que ALBIÑANA GARCÍA-QUINTANA escribió este artículo estaba vigente la Ley 28-3-1941, que establecía la vinculación de la Administración al acta de conformidad.

El RGIT intenta mantener el respeto del obligado tributario a las cuestiones de Derecho fijadas en el acta mediante la obtención de un beneficio fiscal reflejado en la sanción si no recurre la liquidación resultante del acta en base a una discrepancia jurídica con ella.

Así, el sentido de la adhesión del obligado tributario a las cuestiones jurídicas recogidas en el acta se centra en la obtención de la reducción de la sanción en un 30 % (art. 82.3 LGT)<sup>956</sup>. De este modo se aleja la conformidad a las cuestiones jurídicas de su verdadera esencia, la autocomposición, para convertirse en un mero «vehículo de una transacción sobre la sanción», en palabras de ARRIETA MARTÍNEZ DE PISON.

Según este autor, mediante aquella manifestación de voluntad del ciudadano se recoge un «acuerdo o intercambio de beneficios que para ambos sujetos supone dar la conformidad. El acto de adhesión es el instrumento jurídico por el cual se permite que ambas partes fijen los extremos de un comportamiento y de sus resultados o efectos». De esta forma, el contribuyente consigue una reducción en su sanción y la Administración una simplificación del procedimiento a través de la eliminación de los trámites de audiencia y notificación y, fundamentalmente, de la renuncia del obligado tributario al recurso<sup>957</sup>.

Es necesario aclarar que el intercambio de beneficios que se alcanza mediante la conformidad en ningún caso ha de entenderse como una transacción, pues no existe ninguna incertidumbre. No se trata de una concesión de ventajas a ambas partes para resolver una duda, sino para alcanzar una mayor agilidad en el procedimiento. Por otra parte, aun en el caso de que pudiéramos encontrar una controversia en el fundamento de la conformidad, las contraprestaciones que realizan la Hacienda Pública y el obligado tributario se refieren a elementos ajenos al ámbito objetivo de la conformidad, por lo que su licitud no derivaría de la necesidad de resolver aquella incertidumbre. En concreto, los beneficios afectan a

<sup>956</sup> La evolución histórica de la aceptación por el obligado tributario del acta de Inspección como condonación automática (que se incorporó al ordenamiento jurídico mediante el Real Decreto de Bases de la Inspección de 30-3-1926) y posterior criterio de graduación de sanciones (que se incorporó con la Ley 10/1985), puede estudiarse por CASANA MERINO, F., «Graduación de sanciones en el ilícito tributario», *Impuestos*, 1986, T. I, pp. 905 y 906; MARTÍNEZ LAGO, M. A., «Consideraciones de un criterio de graduación de las sanciones tributarias. La conformidad del sujeto pasivo, del retenedor o del responsable a la propuesta de liquidación que se le formule», *Gaceta Fiscal*, n.º 63, 1989, pp. 131 ss.; y por MAGRANER MORENO, F., «Antecedentes y estado actual de los criterios de graduación de las sanciones tributarias», *CT*, n.º 59, 1989, pp. 123 y ss.

Actualmente, tras la promulgación de la Ley 25/1995, de 20 de julio, de reforma parcial de la LGT, la conformidad ya no constituye un criterio de graduación de las sanciones, sino una reducción legal automática, lo que resulta acertado desde un punto de vista técnico, como mantiene PALAO TABOADA, C., «Notas a la Ley 25/1995, de 20 de julio, de modificación parcial de la Ley General tributaria», *Estudios Financieros*, n.º 153, 1995, p. 22: «pues dicha conformidad es ajena a la valoración jurídica que el ordenamiento hace de la infracción misma y de la culpabilidad del infractor, así como de las consecuencias de la acción sancionadora, que son las magnitudes en función de las que es adecuado graduar la sanción».

<sup>957</sup> RAMALLO MASSANET, J., *La eficacia de la voluntad...*, *cit.*, pp. 233 y ss.

la relación jurídica procesal (la no impugnación del acta por el contribuyente)<sup>958</sup> y a la relación jurídica del ilícito (la reducción de las sanciones por la Administración)<sup>959</sup>.

La licitud de la reducción de la sanción proviene de su reconocimiento legal, previsto en el art. 82.3 LGT. La renuncia al recurso no es más que una consecuencia lógica de la naturaleza compositiva de la conformidad. Como explica RAMALLO MASSANET<sup>960</sup>, «no es (...) el acuerdo de voluntades el que produce el efecto de manera directa e inmediata sino sólo de manera indirecta ya que al adoptar las partes las posiciones que la ley delimita recíprocamente se produce el efecto que ella también prevé».

Mayores problemas presenta el aumento de la sanción cuando el obligado tributario recurre la liquidación, tanto desde el punto de vista de la legalidad como del derecho a la tutela judicial efectiva. En efecto, tal medida no se encuentra recogida en ninguna norma con rango legal, sino en un reglamento. Por lo que se refiere al art. 24 CE, su infracción ha sido un argumento utilizado por la doctrina<sup>961</sup> para rechazar la previsión del art. 61.2 RGIT y del art. 13.2 Real Decreto 2631/1985.

Frente a esta postura, el TC, en su Sentencia 76/1990, de 26 de abril, proclama la constitucionalidad del art. 82.h LGT (actualmente, 82.3 LGT) y de su desarrollo reglamentario. El Alto Tribunal se apoya en el carácter voluntario de la conformidad, que «es una facultad —no una obligación, ni siquiera un deber— para conservar el beneficio de su consideración como un elemento más en la graduación *in melius* de la cuantía de la sanción pecuniaria»; beneficio al que el obligado tributario no tiene derecho<sup>962</sup>. Por otra parte, la ley no excluye la posibilidad de interponer recurso, por lo que no puede entenderse infringido el art. 24.1 CE.

<sup>958</sup> En opinión de ZORNOZA PÉREZ, J. J., *El sistema de infracciones...*, cit., pp. 152 y ss., esta rebaja puede ser entendida como una coacción al ejercicio de la facultad de recurrir.

<sup>959</sup> RAMALLO MASSANET, J., *La eficacia de la voluntad...*, cit., p. 233.

<sup>960</sup> RAMALLO MASSANET, J., *La eficacia de la voluntad...*, cit., p. 233.

<sup>961</sup> RUFIAN LIZANA, D., «La constitucionalidad de la regulación de las infracciones y sanciones tributarias en la LGT», *REDF*, 1988, n.º 58, p. 243; FERREIRO LAPATZA, J. J., *Curso de Derecho Financiero español*, 10.ª ed., Bosch, Madrid, 1988, p. 570; MARTÍNEZ LAGO, M. A., «Consideraciones de un criterio...», cit., pp. 149 y ss.; GARCÍA DE LA MORA, L., y MARTÍNEZ LAGO, M. A., «La sanción de las infracciones tributarias y su graduación», en *Comentarios a la Ley General...*, cit., T. II, p. 1245; BAYONA DE PEROGORDO Y SOLER ROCH, *Derecho Financiero...*, cit., T. II, p. 381.

<sup>962</sup> Como puntualiza el Alto Tribunal, sí sería inconstitucional la agravación de la sanción tributaria en los supuestos en que el particular no prestase su conformidad: «No puede admitirse que dicho criterio —o, por mejor decir, su contrario: la disconformidad— pueda jugar también *in peius* para agravar la sanción al sujeto pasivo, retenedor o responsable, pues ello conllevaría un injustificable efecto intimidatorio que menoscabaría el derecho de defensa de los interesados dentro de un procedimiento sancionador de carácter contradictorio. En consecuencia, no puede entenderse el art. 82 h) como norma impeditiva del recurso a la jurisdicción, en cuyo caso sería inconstitucional por contrario al art. 24.1 de la Constitución, sino como un beneficio ofrecido al contribuyente conforme con la liquidación para graduar *in melius* la sanción que, según la Administración tributaria, le corresponde». Este mismo es el criterio del Tribunal Europeo de Derechos Humanos que en la Sentencia de 27 de febrero de 1980 -caso Deweer, declara la licitud de los mecanismos jurídicos que posibiliten la renuncia a obtener la tutela jurídica, siempre que no utilicen instrumentos de coacción que condicionen tal renuncia (Sentencia comentada por ORTEGA ÁLVAREZ, L., «La coacción institucional...», cit., pp. 1437 y ss).

En consecuencia, es perfectamente constitucional la reducción de la sanción cuando el particular se conforme, así como su reestablecimiento si recurre, pues «es lógico, aunque la Ley no lo diga, que si se impugna la autoliquidación y la correspondiente multa, en cuya determinación se ha tenido en cuenta por la Administración la conformidad a la propuesta de liquidación de la deuda tributaria, deje entonces de operar ese criterio y su efecto de disminución de la cuantía»<sup>963</sup>.

Tras la Sentencia 76/1990, ZORNOZA PÉREZ<sup>964</sup> alega que con esta medida se desvirtúa el procedimiento sancionador, que se convierte en «un simple instrumento al servicio de la gestión e inspección. La minoración de las sanciones en base a la conformidad del sujeto pasivo no puede concebirse como un premio en atención a su colaboración o actitud de arrepentimiento, ni cumple en modo alguno finalidades de adecuación de la sanción al grado de culpabilidad del infractor o a la gravedad de la infracción cometida, sino que tiene como único designio el de “lograr una simplificación y celeridad en los procedimientos tributarios” (STC 76/1990, FJ 7-A) y, por tanto, atiende a objetivos distintos y ajenos a los que son propios de los criterios de graduación de las sanciones tributarias, orientados como es sabido a alcanzar la necesaria proporcionalidad en la imposición de las sanciones» (pp. 157 y 158). En conclusión, la conformidad consiste en un «mecanismo al servicio de la simplificación y celeridad en los procedimientos tributarios», que se encuentra totalmente ajena a su concepción como circunstancia para la graduación de las sanciones<sup>965</sup>.

<sup>963</sup> Se ha planteado la posibilidad de que el obligado tributario preste su conformidad a la liquidación resultante de la ejecución de la Sentencia dictada por el Tribunal económico-administrativo o por el Tribunal contencioso-administrativo que resuelve un recurso interpuesto por el particular contra la liquidación originaria. A favor se pronuncian GONZÁLEZ MÉNDEZ, A., «La conformidad...», cit., p. 85. En contra FERNÁNDEZ LÓPEZ, «La condonación automática de sanciones tributarias», *CT*, n.º 9, 1974, pp. 53 y ss., y MARTÍNEZ LAFUENTE, *La condonación...*, cit., pp. 204 y 205, en opinión de los cuales es la rapidez y celeridad que imprime al procedimiento lo que justifica la reducción de la sanción, junto a la voluntad de solucionar indeterminaciones que surgen en el procedimiento. Ninguna de estas finalidades se cumple si la conformidad se da a la liquidación resultante de una sentencia. La conformidad perdería su razón de ser.

<sup>964</sup> ZORNOZA PÉREZ, J. J., *El sistema de infracciones...*, cit., pp. 155 y ss. Con anterioridad se habían manifestado en contra de la condonación automática de la sanción por la conformidad, argumentando el debilitamiento del sistema de sanciones y la limitación del derecho de impugnación por parte del particular, PÉREZ ROYO, *Infracciones y sanciones tributaria*, IEF, Madrid, 1972, pp. 135; FERREIRO LAPATZA, J. J., «La funciones liquidadoras...», cit., pp. 407 y ss.

<sup>965</sup> Junto a la crítica relativa a la desnaturalización del procedimiento sancionador que supone la consideración de la conformidad como un factor intervector en la cuantía de la sanción, MARTÍNEZ LAGO, M. A., «Consideraciones de un criterio...», cit., pp. 152 y ss., señala la incorrección de fundamentar aquella medida en el arrepentimiento del obligado tributario. En efecto, cuando el particular presta su conformidad ya se ha producido la actuación administrativa consecuencia de su comportamiento infractor. «Lo único que se puede argumentar, desde el punto de vista del sujeto infractor que presta su conformidad, para fundamentar dicha circunstancia de graduación, es que aquél aceptará los hechos descubiertos, reconocerá la infracción cometida, sólo

### 3. Conclusión

Con independencia de las figuras que actualmente ostenten carácter transaccional en nuestro ordenamiento tributario, la licitud —y conveniencia— de la realización de estos negocios jurídicos en el procedimiento de liquidación se extiende a todas aquellas situaciones, tanto jurídicas como fácticas, sobre las que exista una incertidumbre.

En esta fase es donde surgen en mayor medida las dudas sobre la determinación de las cuestiones de hecho y la aplicación de derecho y en la que, por otra parte, se produce un proceso de esclarecimiento que se desarrolla de forma cooperativa entre la Administración y el particular. El procedimiento de inspección posee, en palabras de SEER, «un carácter dialogante»<sup>966</sup>.

En concreto, el ámbito donde se producen más a menudo inseguridades es la comprobación de valores, debido a la frecuente imprecisión de los términos en los que se basan<sup>967</sup>. Frente a valores tan seguros como el valor de rescate (art. 17

en los casos en que prestar tal conformidad, sin impugnación posterior de la liquidación practicada, le represente un beneficio constituido por la reducción en 50 puntos porcentuales de la sanción que correspondiera aplicar. Es decir, estamos ante una clara muestra de contradicción con la necesaria neutralización financiera de comportamientos infractores, pues sólo aquel sujeto que está dispuesto a no recurrir la liquidación, sin duda porque eso le interesa, podrá prestar su conformidad y beneficiarse de la reducción de la sanción» (p. 154).

<sup>966</sup> SEER, R., *Verständigungen...*, cit., p. 11. Esta afirmación, que resulta evidente en el Derecho Tributario alemán, ha de matizarse en nuestro sistema jurídico. Ello es debido a la extensión en España del sistema de autoliquidaciones, que provoca que la deuda tributaria se fije unilateralmente por el ciudadano, ostentando la Administración un mero papel controlador. Muchas de las incertidumbres ya habrán sido resueltas por el obligado tributario, de forma unilateral o mediante acuerdos previos con la Hacienda pública.

<sup>967</sup> CAYÓN GALIARDO, A., «La interdicción de la discrecionalidad en la gestión tributaria», *REDF*, n.º 36, pp. 386 y ss.; en relación a la valoración de bienes inmuebles, RAMALLO MASSANET, J., y PEÑUELAS REIXACH, L., *Ponencia General. La determinación de la base...*, cit., pp. 19 y ss. La doctrina ha criticado la ubicación de las normas de valoración entre las normas de la base imponible, defendiendo su inclusión dentro de la regulación del procedimiento de comprobación al que, a pesar de su sustantividad, pertenecen. La diferencia entre los regímenes de determinación de la base imponible y la comprobación de valores reside en que aquéllos constituyen normas de Derecho material, y la comprobación de valores es de Derecho formal. En palabras de AGULLO AGÜERO, A., *La comprobación de valores...*, cit., p. 841, «aunque su objeto sea un elemento de la base imponible, la comprobación de valores, como cualquier otro tipo de comprobación tributaria, no determina jamás el contenido de la base imponible; de ahí la enorme distancia entre ambos tipos de normas. Los regímenes de estimación de bases, excepción hecha de la estimación indirecta, son normas materiales respecto de las que la comprobación de valores desempeña una función instrumental. El contenido de la base imponible viene en cualquier caso determinado por las normas que la definen y, en todo caso, por la regulación de sus regímenes de determinación o estimación. La comprobación de valores, además de ser eventual, sólo se desempeña cuando se produce una función instrumental respecto al cumplimiento de tales normas, siendo los efectos de la comprobación de valores en el seno del procedimiento de gestión los mismos que los de cualquier otro tipo de comprobación». Unas páginas más adelante profundiza en esta distinción: «La comprobación de valo-

LIP) o el importe total de la contraprestación (art. 78 LIVA), otras veces las leyes remiten al valor real (art. 9 LISD; art. 10 TRITPAJD), que constituye un concepto jurídico indeterminado, sobre el cual es totalmente lícito y hasta recomendable la realización de una transacción»<sup>968</sup>.

Esto no significa que la negociación quede limitada, a las valoraciones que se basan en conceptos jurídicos indeterminados. También es posible que la transacción se produzca sobre valores ciertos, aunque la incertidumbre no se encontrará en la propia valoración, sino en otra cuestión: así, cuando la ley establece como valor el importe total de la contraprestación el valor es seguro, pero puede ocurrir que la Hacienda Pública no pueda probar cuál fue la cantidad efectivamente convenida por las partes; en base a esta duda podrá pactarse no sobre la valoración misma, sino sobre el precio que se satisfizo y que le sirve de fundamento. También puede ocurrir, por ejemplo, que la duda recaiga sobre la cifra de ventas de la empresa.

Es necesario destacar que la comprobación de valores no puede confundirse con la fijación de un valor que forma parte de la base imponible en los impuestos en que la liquidación se realiza por la Administración. Mientras en la primera el órgano de comprobación o el de inspección valoran un bien ya declarado por el obligado tributario o que debería haber sido declarado; en la fijación originaria la autoridad fiscal determina el valor de un elemento que ni ha sido valorado con anterioridad por el particular ni debería haberlo sido, liquidando el impuesto sobre dicha valoración<sup>969</sup>. En estos supuestos, como el Impuesto sobre Bienes Inmuebles, también deberían admitirse las transacciones para fijar valores sobre los que puede caer muy a menudo una incertidumbre, máxime cuando la Administración no cuenta con ningún dato previo.

res sólo se ocupa de contrastar y verificar el valor de un bien que forma parte de una concreta base imponible, pero no se ocupa de comprobar si es o no correcta la configuración de dicha base. Incluso en el caso paradigmático de una base imponible definida como el valor de un bien determinado, no existe confusión alguna entre comprobación del valor y comprobación de la base. Si, por ejemplo, la base de un impuesto está constituida por el valor de los bienes de naturaleza urbana, la comprobación de valores verificará si la valoración del bien es la adecuada, pero no si el bien es o no, realmente, a efectos del impuesto, un bien de naturaleza urbana. Y ello porque así lo establece el artículo 52 de la LGT. La comprobación de valores no verifica la base, sino uno de sus elementos: el valor de un bien que, correcta o incorrectamente, ha sido incluido en la misma. Y siempre será así dado que los valores, por definición, no son más que cualidades que se predicen de un objeto, por lo que no tienen una existencia autónoma ni son capaces, en este sentido, de configurar por sí solos bases imposables», (art. 109.2 LGT y art. 13 RGIT). En efecto, la comprobación e inspección pueden abarcar, junto con la determinación de la existencia de los hechos relevantes desde un punto de vista tributario, la valoración de estos hechos (PÉREZ DE AYALA, J. L., y GONZÁLEZ, E., *Curso...*, cit., T. II, pp. 109 y ss.).

<sup>968</sup> Una crítica a la utilización de conceptos indeterminados en la valoración tributaria la encontramos en CAAMAÑO ANIDO, M. A., *La tasación...*, cit., pp. 17 y ss., quien expone cómo en el resto de países europeos el valor de mercado es un valor registral o catastral, no determinable para cada supuesto de tributación.

<sup>969</sup> MARTÍN QUERALT, J., y otros, *Curso...*, cit., p. 424.

Tanto en la determinación de un valor primario por la Hacienda Pública como en la actividad de comprobación de valores, la posibilidad de transacción con el obligado tributario se plantea a dos niveles. En primer lugar, respecto al establecimiento de un método de valoración. Si las opciones que se consideran en el pacto se reducen a las mencionadas en el art. 52 LGT no existirá ningún límite en cuanto a esta transacción, pues si la ley concede a la Administración un poder discrecional de elección de uno u otro método<sup>970</sup>, aquélla podrá resolver la opción que más conviene al interés público de forma unilateral o concordada. Por el contrario, si las partes desean establecer un método no contemplado en la LGT, deben limitarse al elenco de medios de valoración previstos en una ley, debido a la reserva de ley prevista en el art. 52.f LGT<sup>971</sup>, consecuencia del carácter determinante de los criterios de valoración respecto a uno de los elementos configuradores del tributo, la base imponible<sup>972</sup>. En cualquier caso, la determinación del medio de valoración ha de «ser coherente o adecuada a la naturaleza del valor tributario que se desea comprobar en cada caso»<sup>973</sup>.

El segundo nivel en el que se plantea la transacción se centra en la aplicación del método ya elegido, ya sea de forma unilateral o concordada. Frente a los criterios contenidos en las letras a, b, c y d del art. 52 LGT, que constituyen valores exactamente determinables<sup>974</sup>, la tasación pericial contradictoria se basa en valores inseguros, en conceptos jurídicos indeterminados, cuya resolución no es posible mediante la aplicación del resto de medios de valoración.

La legislación actual no prevé ninguna posibilidad de acuerdo sobre el valor de un bien tras la realización del presupuesto de hecho, al margen de la tasación pericial contradictoria. Pero es posible cuestionarse la ausencia de consideración del dictamen del perito del particular aunque no se inserte en la tasación pericial contradictoria. Al margen de la cuestión del mero valor de testimonio extraprocesal que ostenta la tasación del propio contribuyente si se realiza en el procedimiento de reclamaciones económico-administrativas, donde prevalece el valor determinado por la Administración<sup>975</sup>, cabe preguntarse sobre la conveniencia de

<sup>970</sup> En este sentido, MARTÍN QUERALT, J., y otros, *Curso...*, cit., p. 426. También la jurisprudencia, SsTS 9-7-1984 y 26-5-1989.

<sup>971</sup> RTEAC 7-6-1973 (RDFHP, n. 109, p. 74)

<sup>972</sup> CARROBE GERE, M., *Introducción...*, cit., p. 17.

<sup>973</sup> GARCÍA TORRES, J., *Tasación Pericial Contradictoria...*, cit., p. 391.

<sup>974</sup> A pesar de que se basen en valores seguro y no se pueda decir que sea «innato» a dichos métodos el surgimiento de una duda de determinación, si esta incertidumbre se planteara cabría la negociación. Hay que tener en cuenta que la delimitación entre conceptos jurídicos determinados e indeterminados es una cuestión muy difusa, llegando a mantenerse incluso la opinión de que todos los conceptos jurídicos son indeterminados, en mayor o menor grado, porque respecto a todos ellos puede albergarse alguna duda interpretativa. Así se manifiesta SAINZ MORENO, F., *Conceptos jurídicos...*, cit., quien mantiene que «la indeterminación es una característica connatural a todo concepto» (p. 212). Será un problema de mayor dificultad de prueba de la existencia de dicha incertidumbre que cuando se trata de otros medios, como el valor de mercado.

<sup>975</sup> Sobre este tema, véase CAAMAÑO ANIDO, M. A., *La Tasación...*, cit., p. 38.

permitir la relevancia de la tasación presentada por el perito del sujeto pasivo en el propio procedimiento de gestión<sup>976</sup>. Ello sería una primera base sobre la que fundamentar posiciones en una transacción.

Esta negociación se obtendría reinstaurando la tasación pericial contradictoria dentro del procedimiento de liquidación, tras el acta de disconformidad. De este modo podría conseguirse en algunos supuestos, en los que el obligado tributario sólo disienta en lo relativo a la valoración, dejar zanjadas todas las polémicas antes de que pase el expediente al Inspector-jefe y convertir, fácilmente, un acta de disconformidad en un acta de conformidad.

Por lo que se refiere a los supuestos en que la incertidumbre ha sido creada por el propio obligado tributario, la Administración debe proceder a la estimación indirecta. Sólo es admisible el acuerdo sobre los medios empleables en la determinación de la base imponible cuando la estimación indirecta sea consecuencia de que las declaraciones presentadas a la Hacienda Pública no permitan a ésta el conocimiento de los datos necesarios para la estimación completa. En el resto de casos el particular ha sido el «creador» de la duda, lo que elimina la incertidumbre objetiva<sup>977</sup>.

Junto a las incertidumbres sobre valoraciones, la indeterminación también es inherente a conceptos tales como las provisiones (arts. 72, 77, 78, 81, 82 y 94 R.D. 2631/1982, que aprobó el Reglamento del Impuesto de Sociedades ya derogado), la noción de elemento patrimonial afecto a una actividad empresarial o profesional (art. 6.1 LIRPF) o las partidas deducibles en los rendimientos empresariales (art. 42 LIRPF).

Como ya fue explicado en el capítulo tercero (epígrafe III.B.b), aunque el órgano competente para celebrar las transacciones en el procedimiento de liquidación es el inspector-jefe, la casi totalidad de las incertidumbres surgen en el transcurso del procedimiento de comprobación e investigación. Por ello, será el inspector actuario el que tome parte en el desarrollo de las negociaciones, aunque sin capacidad para vincular a la Administración.

Es importante establecer un momento procedimental en el que se documenten las negociaciones que se hayan producido entre el inspector y el particular a lo largo del procedimiento de inspección<sup>978</sup>. Lo más conveniente sería que ello se produjera en la emisión de la propuesta de liquidación, en la extensión del acta, pues en este momento el inspector ya sabe si necesita fijar consensuadamente los hechos o elementos de derecho con el obligado tributario por falta de pruebas o de claridad de la ley. En este punto, el inspector actuario ha de formalizar motivadamente las soluciones a que haya llegado tanto unilateralmente como

<sup>976</sup> En este sentido, CAAMAÑO ANIDO, M. A., *La Tasación...*, cit., pp. 37 y 38.

<sup>977</sup> RAMMALLO MASSANET, J., *La eficacia de la voluntad...*, cit., pp. 242 y 243. En el mismo sentido, SERRANO ANTÓN, F., *La terminación...*, cit., p. 93.

<sup>978</sup> Así lo señala ZORNOZA PÉREZ, J. J., *¿Qué podemos aprender...?*, cit., p. 175.



mediante transacciones. También expondrá al particular las incertidumbres sobre cuestiones fácticas o jurídicas que quedan por resolver para así poder llegar a acuerdos en ese mismo momento de la redacción del acta, donde también se formalizarán los pactos que en ese instante se realicen. El art. 49 RGIT define a las actas como actos administrativos de trámite, que recogen los resultados de las actuaciones de la Inspección de comprobación e investigación, incorporando la propuesta de regulación que estime pertinente de la situación tributaria del sujeto pasivo o retenedor, con la finalidad de preparar el acto administrativo firme de liquidación que llevará a cabo el Inspector-Jefe.

Sería así una especie de «Schlussbesprechung» alemana, en la cual en interés de la Administración y del obligado tributario se conversa sobre los resultados de la inspección, con la finalidad de conseguir acuerdos sobre los fundamentos de la liquidación. Se encuentra regulada en el párrafo 201 AO, que establece: «Acerca del resultado de la inspección deberá mantenerse una entrevista (entrevista final), a menos que de acuerdo con dicho resultado no se produzca ninguna modificación en los fundamentos de la imposición o el obligado tributario renuncie a la entrevista. En la entrevista final se discutirán especialmente los hechos controvertidos, así como la calificación jurídica de los datos comprobados en la inspección y sus consecuencias tributarias.» Esta entrevista final cumple dos objetivos; por un lado, garantiza el derecho de audiencia y, junto a ello e, incluso, en mayor medida, cumple una función autocompositiva<sup>979</sup>.

En la legislación española actual, el RGIT contempla la necesidad de que el obligado tributario esté presente en el momento de formalizar el acta de Inspección. Ese instante es el pertinente para que el particular preste su conformidad o disconformidad a la propuesta y éste sería, igualmente, el momento oportuno para que se formalizaran las transacciones que eventualmente se hubieran producido.

También en EE.UU. se prevé la posibilidad de que el informe del inspector actuario («Revenue Agent Report»), emitido tras la investigación, integre un acuerdo con el obligado tributario. En estos supuestos, el inspector emite el Formulario 870 («Waiver of Restrictions on Assessment and Collection of Deficiency in Tax and Acceptance of Overassessmen»<sup>980</sup>), que provoca la liquidación y recaudación de la cuota convenida, sin necesidad de emitir la carta de los noventa días («Ninety-day letter») o notificación formal de descubrimiento de deuda («Notice of deficiency») (sección 6213 a IRC)<sup>981</sup>.

Por su parte, en Francia se detecta un espíritu de colaboración en las relaciones tributarias a lo largo del procedimiento de comprobación, como muestra la regulación de un procedimiento contradictorio (arts.L55 y ss Livre des procédures fiscales). Y dentro de él, la posibilidad de que el particular acepte la liquidación presentada por la Administración e, incluso, que ésta modifique su criterio ante las alegaciones fundadas del obligado tributario en contra de aquella liquidación notificada (arts.L57 y ss. Livre des procédures fiscales). Si el desacuerdo persiste, puede ser reclamada, siempre con anterioridad a la finalización del procedimiento de gestión, la intervención de dos instancias de conciliación: la Comisión Ministerial de Impuestos Directos y sobre el Volumen de Ventas (arts.1651 a 1651f Code Général des Impôts) y la Comisión Ministerial de Conciliación (art. 667 Code Général des Impôts); en concreto, el art. L59 Livre des procédures fiscales establece que «cuando el desacuerdo sobre comprobación notificada persista, la Administración, si el contribuyente lo demanda, someterá el litigio al parecer, bien de la Comisión Ministerial de Impuestos Directos y sobre el Volumen de Ventas prevista en el artículo 1651 del Código General de Impuestos, bien a la Comisión Ministerial de Conciliación prevista en el artículo 667 del mismo Código. Las Comisiones pueden igualmente ser reclamadas a iniciativa de la Administración»<sup>982</sup>. Como explica LAMBERT<sup>983</sup>, la Administración francesa ha ideado, con la finalidad de provocar una mayor aceptación del sistema fiscal entre los ciudadanos, una estrategia participativa, que se basa en la integración de los particulares al control fiscal. Para ello se ha creado el procedimiento contradictorio, que «organiza el diálogo y regula el debate». Junto a estas manifestaciones de composición, el Livre des procédures fiscales recoge, en su art. L247, una figura que denomina «transacción», y que consiste en un acuerdo entre la Hacienda Pública y el contribuyente sobre la cuantía de las sanciones impuestas. Este pacto puede tener lugar en tanto la imposición no sea definitiva, esto es, hasta que los plazos de recursos no hayan expirado o se haya producido sentencia judicial. Los términos de esta última figura se centran, por parte del ciudadano en el cumplimiento de la obligación tributaria y en la renuncia al recurso contra ella y, por lo que respecta a la Administración en la imposibilidad de modificar la liquidación y las sanciones; en base a estas características se afirma por la doctrina francesa la concurrencia de contraprestaciones y, consiguientemente, su naturaleza transaccional<sup>984</sup>. Sin embargo, a nuestro parecer, la institución regulada en el art. L247 no es una transacción debido a la ausencia de incertidumbre

<sup>979</sup> ZUTT, J., «Die Bindung der Finanzbehörde an Ergebnisse der Schlussbesprechung», *DB*, 1961, p. 653; SEER, R., *Contratos, convenios...*, cit., p. 139; del mismo autor, *Verständigungen...*, cit., pp. 11 y ss. La entrevista regulada en el par. 201 es interpretado por la jurisprudencia como una invitación a la celebración de convenios.

<sup>980</sup> «Renuncia a las restricciones de la liquidación y cobro de una cuota adicional y aceptación de la liquidación en exceso.»

<sup>981</sup> CLAVIJO HERNÁNDEZ, F., y MAZORRA MANRIQUE, S., «La gestión tributaria en el ordenamiento...», cit., pp. 336 y ss.; GARBIS, M. J., y otros, *Tax procedure...*, cit., pp. 140 y ss.

<sup>982</sup> Véase BRURON, J., *Droits et garanties du contribuables vérifié*, Librairie Generale de Droit et de jurisprudence, París, 1991, pp. 52 y ss.; RICHER, D., *Les procédures fiscales*, «Que sais-je?», París, 1990, pp. 41 y ss.

<sup>983</sup> LAMBERT, T., *Contentieux et contrôle fiscal: exam des pratiques*, en AA.VV., *Contrôle fiscal (Principes et Pratiques)*, Economica, París, 1988, p. 202.

<sup>984</sup> En este sentido, LAMBERT, T., *Contrôle fiscal (Droit et pratique)*, Puf, París, 1991, pp. 200 y 201.

en relación al objeto del acuerdo: la sanción, cuya cuantía se conoce con exactitud<sup>985</sup>.

De nuevo en España, sólo en los supuestos de acta de comprobado y conforme (art. 52 RGIT) y acta con prueba preconstituida (art. 59 RGIT) se excluye la exigencia de que el obligado esté presente en el momento de la incoación del acta. En el caso de las actas con prueba preconstituida no cabe, por su propia esencia, la transacción, pues el inspector actuuario se limita a recoger una prueba preexistente. «La prueba no podrá ser (...) una simple convicción o un puro conocimiento, sino que, para que pueda ser considerada prueba preconstituida, ha de implicar, tanto un conocimiento exacto que demuestre haberse realizado el hecho imponible, como una evidencia incuestionable e incontestable de los elementos esenciales del mismo y de los datos necesarios para la cuantificación de la obligación tributaria»<sup>986</sup>. No hay lugar, en consecuencia, para la incertidumbre.

Respecto a las actas de comprobado y conforme, el RGIT establece un plazo de 15 días tras la notificación al obligado tributario del acta de Inspección para que éste preste su conformidad o disconformidad. Si no lo hace, se presume que está conforme. Sería este plazo de 15 días el momento propicio para llevar a cabo una transacción. Esto es, frente a la ubicación de la formalización de las transacciones en el momento de la incoación del acta de Inspección que se produce en el resto de tipos de actas<sup>987</sup> (con excepción de la de prueba preconstituida), en las actas de comprobado y conforme, ante la ausencia de exigencia de que el particular presencie aquella incoación, la formalización de las transacciones deberá efectuarse en ese plazo de 15 días. Sólo entonces puede el ciudadano mostrar sus discrepancias frente a la liquidación que él mismo presentó ante la Hacienda Pública, por lo que sólo entonces es posible la celebración y formalización de los pactos.

En el resto de actas, el inspector actuuario reflejará en la propuesta de liquidación los hechos y las cuestiones jurídicas que haya fijado de forma negociada con el obligado tributario, con independencia de que el acta de Inspección sea de conformidad o de disconformidad. El inspector actuuario habrá de motivar en dicho acta las razones por las que consideró conveniente la celebración de una transacción con el particular en el caso concreto<sup>988</sup>.

<sup>985</sup> Resulta interesante resaltar que, con la finalidad de asegurar una cierta imparcialidad en el procedimiento «transaccional», el legislador ha creado el «Comité du Contentieux fiscal, d'ancien et des changes», por la Ley 29-12-1977 (art. 20). Esta institución elabora un informe anual sobre los convenios más significativos. Véase, BRURON, J., *Droits et garanties...*, cit., pp. 68 y ss.

<sup>986</sup> ARRIETA MARTÍNEZ DE PISÓN, J., *Las actas...*, cit., p. 331.

<sup>987</sup> La audiencia es obligatoria cuando la Administración no haya ajustado las liquidaciones a los datos consignados en las declaraciones presentadas por los sujetos pasivos, según establece el art. 121.2 LGT.

<sup>988</sup> Así lo prevé el art. 65 RGIT respecto a la utilización de métodos indiciarios por el inspector.

Respecto a la propuesta que abarque cuestiones fijadas de mutuo acuerdo, hay que recalcar que la Administración no se encuentra vinculada a dicha transacción hasta que el inspector-jefe otorgue su aprobación. El actuuario habrá constatado la existencia de los presupuestos de una transacción, la conveniencia de su celebración y habrá establecido con el interesado los términos de dicho acuerdo, naciendo incluso la vinculatoriedad respecto a éste desde el momento de la formalización del pacto en el acta de Inspección. Sin embargo, la validez del convenio no se produce hasta que el inspector-jefe no se pronuncia a favor, pues el actuuario no tiene potestad para vincular a la Administración a la fijación que propone en el acta ni cuando dicho establecimiento es realizado de forma unilateral ni cuando es producto de la cooperación del ciudadano<sup>989</sup>.

Sin embargo, el inspector-jefe no podrá apartarse arbitrariamente de la propuesta del actuuario, ya se trate de elementos fijados de forma unilateral o concordada. Sólo estará justificado un rechazo a la conclusión de la transacción cuando no se produzcan los presupuestos de este negocio jurídico o se haya incurrido en un vicio de nulidad o anulabilidad.

En relación a los elementos que han sido determinados unilateralmente por la Administración<sup>990</sup>, el sujeto debe emitir en el momento de la extensión del acta su conformidad o disconformidad.

Si el particular dio su conformidad, el acta será tramitada en lo que respecta a estos elementos como de conformidad —con la consiguiente reducción del 30 % de la sanción.

Admitiendo la transacción, se aprecia claramente su diferencia con la conformidad, ya que para que ésta última se produzca no es necesario que exista una incertidumbre. La Administración y el obligado tributario —o, al menos, aquella primera—, conocen la situación objetivamente. A la vista de los datos el inspector actuuario emite una propuesta a la que el particular se adhiere, pero en ningún momento se funden ambas voluntades. A diferencia de la transacción, en la conformidad exis-

<sup>989</sup> Asimismo, en el Derecho norteamericano la firmeza del acuerdo celebrado entre el contribuyente y el inspector actuuario no se produce hasta que no ha sido revisado por los órganos administrativos superiores (el Supervisor del grupo —«Supervisor of the Group»— y el Personal de revisión de calidad —«Quality Review Staff»—). El Personal de revisión de calidad envía el expediente ya revisado al Servicio central («Service center») para la liquidación de la cuota y los intereses y su notificación al sujeto pasivo (CLAVIJO HERNÁNDEZ, F., y MAZORRA MANRIQUE, S., «La gestión tributaria...», cit., pp. 337 y 338; GARBIS, M. J., y otros, *Tax procedure...*, cit., p. 127). Sin embargo, en la regulación americana se produce una circunstancia que elimina la naturaleza contractual del Formulario 870 y que consiste en que la Administración puede modificar posteriormente la cuota convenida, incluso tras haber sido revisada por los órganos superiores antes descritos. Esta nota reduce la figura a una simple renuncia a la notificación formal de descubrimiento de deuda, como explican GARBIS, M. J., y otros, *Tax procedure...*, cit., pp. 141 y ss.

<sup>990</sup> Como ya ha sido expuesto, la determinación contractual del contenido del acto de liquidación sólo puede producirse de forma parcial, siendo ilícito que todos los elementos de la obligación tributaria hayan sido fijados de forma transaccional. Ello significaría la admisión tácita de las transacciones finalizadoras del procedimiento.

ten dos voluntades independientes y aisladas entre sí que no se unen para dar lugar a un nuevo acto jurídico del que se deriven efectos vinculantes para las partes. El particular se adhiere a la conclusión a la que ha llegado la Inspección, calibrando las circunstancias y decide que le resulta más beneficioso allanarse con la solución a la que el inspector ha llegado y renunciar al recurso, por lo que recibe una bonificación, cuya licitud habrá de ser estudiada por el principio de legalidad.

Por lo tanto, la conformidad y la transacción no responden a los mismo fines. Aquella consiste en una adhesión del particular a una propuesta respecto de la cual no ha existido ninguna incertidumbre o, si ha existido, la Administración no ha considerado oportuna resolverla mediante un contrato<sup>991</sup>. La finalidad de la conformidad queda claramente reflejada en la Exposición de Motivos del RGIT, que establece la imposibilidad de concebir a dicha institución como una transacción puesto que «constituye un pronunciamiento procesal acerca de la certeza de los hechos imputados por la Inspección, pudiendo comprender en cierto modo una confesión, y de la corrección de la propuesta de liquidación»<sup>992</sup>.

<sup>991</sup> FERREIRO LAPATZA, J. J., «Las funciones liquidadoras...», *cit.*, p. 425, reconoce un doble carácter en la conformidad: «Las normas a las que ahora nos estamos refiriendo están pensadas para y dirigidas a eliminar estas situaciones de incertidumbre. Si el Inspector ha llegado, después de un examen minucioso, a un grado de certeza aceptable sobre los hechos imponibles realizados no tiene nada que “proponer” al administrador. Lo único que tiene que hacer es exponer a éste su situación y darle la posibilidad de evitar, en parte, mediante su conformidad, las sanciones a las que se haya hecho acreedor. Pero el legislador sabe que la falta de medios personales y el gran número de casos que deben ser objeto de actuación inspectora hacen imposible un análisis metódico y detallado de cada uno de estos supuestos. Para eliminar estas situaciones de incertidumbre en las que el Inspector, al que por otra parte se le exige eficacia y rapidez, se verá, sin duda, inmerso en muchas ocasiones, permite o, mejor, ordena a la Inspección que haga propuestas de liquidación y sanciones, sobre hechos no claramente ciertos y exactamente comprobados. Propuestas a las que el administrado puede prestar su conformidad (...) Entiéndase bien. No decimos que las actas de invitación o definitivas reflejen siempre, en todos los casos, una transacción. En ocasiones reflejarán la conformidad pura y simple del contribuyente con los hechos descubiertos y comprobados por el Inspector. Decimos sí, que nuestro ordenamiento jurídico permite, y casi diríamos impone, a la Inspección, en aras de la rapidez, que, en ocasiones, las actas de invitación o definitivas reflejen en ellas una transacción.»

<sup>992</sup> Mediante esta diferenciación se supera la tesis de MARTÍNEZ LAFUENTE, A., *La condonación...*, *cit.*, pp. 183 y ss., relativa a la limitación de la conformidad a las cuestiones de hecho sobre las que recaiga una incertidumbre pues, en su opinión, sólo en estos supuestos está justificada la reducción de la sanción por la colaboración prestada por el particular en el esclarecimiento de la cuestión: «En resumen si la condonación de sanciones está en función de la conformidad prestada, y si ésta tiene su fundamento en la colaboración prestada por el contribuyente para eliminar la incertidumbre y conseguir así concretar la indeterminación que preside la fijación de la base imponible en numerosos impuestos, este esquema no es extensible a los supuestos en que no existe duda sobre el exacto importe de las magnitudes numéricas que se incorporan al acta inspectora, ya que en estos casos no existe razón para recabar la conformidad, ni se justifica la reducción de la sanción». El problema de este argumento es que parte de una premisa errónea: que la función de la conformidad es eliminar una duda y que por esta causa se le concede al particular la reducción de la sanción si colabora en su resolución. La finalidad de la conformidad reside en la eliminación de la controversia, incluso cuando la cuestión sea cierta y segura para ambas partes.

Sin embargo, la reducción de la sanción cuando el obligado tributario se conforma con la propuesta de liquidación debería extenderse a los supuestos en que participa de una forma más activa en la resolución de la incertidumbre mediante la celebración de una transacción. En otro caso, el particular considerará más conveniente no colaborar con el inspector actuario, y esperar a que éste resuelva unilateralmente la cuestión para luego adherirse a ella mediante la conformidad. Entre el beneficio que obtiene el ciudadano transigiendo (la paz jurídica) y el que conseguirá si se conforma con la propuesta de la Administración (reducción de la sanción en un 30 %), en la mayoría de los supuestos al particular le convendrá arriesgarse a que el inspector fije el elemento de hecho o de derecho incierto en una forma más perjudicial de lo que habría resultado si hubiese participado en dicha fijación, pero sabiendo que de esta forma obtendrá una reducción en la sanción que mediante la transacción no conseguiría. Por ello, resultaría conveniente que también en los supuestos en que el obligado tributario transige con el inspector actuario se le concediese el beneficio de la reducción de la sanción en un 30 % (art. 82.3 LGT). Es necesario reiterar que dicho beneficio no forma parte del contrato transaccional, pues en materia jurídico-pública las contraprestaciones han de referirse siempre a la relación discutida (transacción pura). En consecuencia, la concesión de tal reducción en la sanción debe estar prevista por el ordenamiento jurídico de forma expresa, como cualquier otro beneficio o exención.

Si, por el contrario, el particular manifiesta su disconformidad respecto a las cuestiones fijadas unilateralmente, el acta será tramitada en lo que atañe a estos últimos elementos como de disconformidad. El órgano actuante tramitará un expediente que será puesto a disposición del obligado para que presente las alegaciones oportunas (art. 56 RGIT). En este momento es posible la celebración de una transacción, que se trasladará al inspector-jefe, el cual podrá perfeccionarla o no de acuerdo con los criterios ya examinados. Si no ha sido así, se abrirá un trámite de alegaciones (art. 60.4 RGIT), en el que cabe que se llegue a transacciones con el interesado de nuevo. Tras ello, se dictará la resolución final, el acto de liquidación.

## B) TRANSACCIONES EN EL PROCEDIMIENTO DE RECAUDACIÓN

Al igual que hemos admitido la posibilidad de celebrar transacciones preparatorias del acto de liquidación incluso con anterioridad a la apertura del procedimiento de liquidación, consideramos factible que también tengan lugar una vez dictado aquel acto unilateral<sup>993</sup>, en concreto en el procedimiento recaudatorio.

<sup>993</sup> PAREJO ALFONSO, L., *Eficacia...*, *cit.*, p. 184. En Alemania, SCHICK, W., *Vergleiche und sonstige...*, *cit.*, p. 38; SONTHEIMER, J., *Der verwaltungsrechtliche...*, *cit.*, p. 5, nota 22a.

Sin embargo, a diferencia de los convenios que se ubican dentro del procedimiento de liquidación, los que se celebran en el de recaudación no se dirigen a determinar una deuda tributaria incierta, que ya ha quedado fijada en el acto de liquidación. Su finalidad es o bien establecer el valor de los bienes con los que el obligado tributario quiere hacer frente a la deuda que tiene con la Hacienda Pública (el caso de la tasación pericial contradictoria del art. 139 RGR) o bien modular la exigencia de pago de dicha obligación tributaria debido a la imposibilidad del sujeto pasivo de abonarla en su integridad en los plazos determinados (el supuesto de los convenios concursales).

Como ya expusimos en el apartado anterior, aquí también dejamos al margen de estudio los convenios sobre elementos formales sin ninguna incidencia respecto a la cuantía de la obligación tributaria, como el fraccionamiento y aplazamiento del pago (arts.48 a 58 RGR).

## 1. La tasación pericial contradictoria

Recogida en el art. 139.3 RGR, constituye uno de los ejemplo más claros de transacción en Derecho español, junto a los acuerdos previos sobre los precios de transferencia. En efecto, el ordenamiento no se limita en este punto a entreabrir una posibilidad, sino que autoriza expresamente la celebración de acuerdos.

A diferencia de la tasación pericial contradictoria del art. 52 LGT, la establecida en vía de apremio prevé expresamente el acuerdo: «Si, por el contrario, la diferencia entre la suma de valores asignado a los bienes por ambas partes excediese del 20 por 100, se convocará al deudor para dirimir las diferencias de valoración y, si se logra acuerdo, hacer una sola»<sup>994</sup>. A pesar de esta divergencia, la naturaleza jurídica y el régimen jurídico entre ambas manifestaciones de la tasación pericial contradictoria son sustancialmente iguales, por lo que, en cuanto no sea necesario realizar matizaciones específicas, nos remitimos a lo expuesto al tratar esta institución en el procedimiento de gestión.

Su objeto es la valoración de los bienes embargados, que ha de calcularse de acuerdo con el valor de mercado. Esta cuantificación se realiza por los órganos de recaudación (art. 139.1 RGR), que la notifican al deudor, el cual puede presentar, en caso de discrepancia, una valoración contradictoria en el plazo de quince días. Si las diferencias entre ambas, consideradas por la suma de los valores asignados a la totalidad de los bienes, no excede del 20 % de la menor, se estima como valor de los bienes el de la tasación más alta. Si, por el contrario, la diferencia entre la suma de valores asignados a los bienes por ambas partes excede del 20 %, se convoca al obligado tributario para dirimir las diferencias de valoración y, si se logra acuerdo, hacer una sola (art. 139.3 RGR). Como

puede apreciarse, y al igual que expusimos respecto de la tasación pericial contradictoria que se desarrolla en el procedimiento de gestión, cuando esta institución tiene lugar en el procedimiento de recaudación también se manifiesta a través de diversos negocios jurídicos, entre los que destaca la transacción que se prevé cuando entre los valores que cada interviniente ha determinado hay una diferencia de más del 20 %.

La naturaleza contractual de esta actuación deriva de la vinculación que provoca respecto a la Administración tributaria y el deudor. En este sentido, el RGR establece que la cuantía a la que se haya llegado a través de cualquiera de los medios expuestos —lo que incluye la pactada— servirá de base para la subasta o concurso (art. 139.6).

Por su parte, el carácter transaccional es claro, como consecuencia de los divergentes y constatables puntos de partida de cada interviniente. No ha de olvidarse que el acuerdo se permite en los supuestos en que la Hacienda Pública y el particular defiendan valores distintos en más de un 20 %.

La habilitación legal para la implantación de esta figura dentro del RGR podemos encontrarla en el art. 52.2 LGT, aunque éste regula la tasación pericial contradictoria que se produce dentro del procedimiento de comprobación.

A diferencia del art. 52 LGT, en el RGR la negociación no se prevé con anterioridad a la aplicación de la regla del tanto por ciento, sino con posterioridad. Es decir, sólo cuando la diferencia entre la suma de valores asignado a los bienes por ambas partes exceda de un porcentaje concreto (20 %) se convocará al deudor para dirimir sus diferencias de valoración y, si se logra el acuerdo, hacer una sola. Esta diferencia deriva, como ya fue explicado, de la ausencia de carácter dialogante en el procedimiento de recaudación.

## 2. Los convenios concursales

Pese a que los convenios concursales están contemplados en los arts. 39.2 LGP y 129.4 LGT, y mínimamente desarrollados en el art. 96.7 RGR, es en la Circular de 25 de junio de 1990, de la Secretaría General de Hacienda y la Dirección General del Servicio Jurídico del Estado sobre actuaciones en los procesos concursales de los órganos de la Administración Tributaria y del Servicio Jurídico del Estado (Circular 3/90), donde se efectúa una clara delimitación de los mismos.

En la citada Circular se prevé la adopción de tres actitudes por parte de la Hacienda Pública<sup>995</sup> (Inst. 7.<sup>a</sup>, 4.2): A) el ejercicio del derecho de abstención;

<sup>994</sup> RAMALLO MASSANET, J., *La eficacia de la voluntad...*, cit., p. 240.

<sup>995</sup> Un estudio de las diferentes actuaciones posibles de la Hacienda Pública en un proceso concursal lo realiza MUÑOZ MERINO, A., *Privilegios del Crédito Tributario*, Aranzadi, Pamplona, 1996, pp. 201 y ss.

B) la suscripción de un convenio particular con el deudor sobre condiciones de pago del crédito de la Hacienda Pública; C) la firma del acuerdo general que es suscrito por la generalidad de los acreedores. Este último tiene lugar cuando la Administración renuncia a su derecho de abstención, pero no conlleva la pérdida de la prelación del crédito de la Hacienda Pública; antes al contrario, la Circular de 25-4-1990 (Inst.7.<sup>a</sup>, 4-2-1) impone al funcionario competente para celebrar el convenio el deber de mostrarse riguroso en el mantenimiento de la prelación a efectos del convenio.

De entre estas opciones, la Administración tributaria debe elegir teniendo en cuenta los factores establecidos en la Instrucción del Departamento de Recaudación de la AEAT de 27-3-1995 (Sección sexta) <sup>996</sup>: 1. mejor gestión recaudatoria; 2. la viabilidad empresarial y el mantenimiento del empleo y la actividad económica; 3. origen de la deuda, es decir, si es consecuencia de condicionamientos económicos o de actuaciones cuya finalidad haya sido eludir el pago a la Hacienda Pública.

La opción por el derecho de abstención no precisa de ninguna matización. Supone el derecho a cobrar antes que los acreedores ordinarios. Como explica la Circular de 25-6-1990, este derecho se ejercita no compareciendo en forma en la Junta de acreedores.

Sin embargo, la Administración puede apreciar la conveniencia (en orden a recuperar el crédito en la mayor extensión posible y al mantenimiento de la actividad productiva del deudor, lo que implica la conservación de puestos de trabajo) de renunciar a su derecho de abstención e involucrarse en el convenio general a todos los acreedores o celebrar un acuerdo en exclusiva con el deudor <sup>997</sup>. La posibilidad de convenir queda reducida a los supuestos en que no quepa la ejecución administrativa separada debido a la prevalencia del procedimiento de

<sup>996</sup> Esta Instrucción fue dictada debido a las innovaciones sustanciales acaecidas desde la fecha de emisión de la Circular de 25 de junio de 1990 de la Secretaría General de Hacienda y la Dirección General del Servicio Jurídico del Estado respecto al esquema organizativo en el ejercicio de la gestión recaudatoria como, por ejemplo, la creación de la Dependencia Central de Recaudación por la Orden de 24-4-1992 y la distribución de competencias efectuada por la Resolución de 18-9-1992, modificada por la Resolución de 16-12-1994. Asimismo, la Instrucción responde a la necesidad de dar respuesta a las dudas surgidas sobre el desempeño por los órganos de recaudación de sus funciones en materia de procesos concursales.

<sup>997</sup> BETES DE TORO, J. M., «La recaudación ejecutiva y los procesos concursales», *Tribuna fiscal*, 1996, n.º 72, pp. 66 y 67, señala que en los últimos años ha predominado el objetivo del mantenimiento de la actividad económica frente a la obtención de mayor recaudación. Junto a ello menciona dos supuestos en los que, en su opinión, no debería admitirse la negociación con el deudor concursal: a) cuando el deudor haya tenido en el pasado una conducta incorrecta que haya generado su situación actual; b) cuando la continuación de la actividad económica que se pretende salvar sea inviable, de forma que suponga más pérdidas y deudas.

apremio sobre el proceso concursal, pues en estos casos la Hacienda Pública tiene que seguir siempre el de apremio (arts. 93.1 y 96.1 y 3 RGR) <sup>998</sup>.

En los supuestos en que el órgano de recaudación considere más favorable la suscripción de un convenio particular con el deudor, debe firmarlo dentro de la Junta de acreedores. Esta ubicación es consecuencia de la disposición contenida en el art. 899 C. de c.: «Los convenios entre los acreedores y quebrados han de ser hechos en la Junta de acreedores debidamente constituida. Los pactos particulares entre el quebrado y cualquiera de sus acreedores serán nulos». Como explica MUÑOZ MERINO <sup>999</sup>, esta cláusula es trasladable a los supuestos en que en el proceso concursal interviene la Administración tributaria y, por lo tanto, cualquier acuerdo singular entre ésta y el deudor debe alcanzarse dentro de la Junta de acreedores. Según dispone la Circular 3/90, el convenio particular puede consistir en un aplazamiento de la deuda, en una quita o en ambas cosas simultáneamente. En todo caso, debe integrar como contenido mínimo (sección 7.4.2.1): A. el reconocimiento explícito de la totalidad del crédito público y de su carácter preferente <sup>1000</sup>; B. obligación expresa de pago del deudor al Tesoro público en las condiciones que se establezcan; C. cláusula general que, en caso de cualquier incumplimiento, deje en libertad a la Hacienda Pública para ejercer sus derechos en la forma prevista en el RGR <sup>1001</sup>; D. obligación expresa del deudor de incluir en el convenio que ponga fin al proceso concursal una cláusula que dé efectividad jurídica indubitada al acuerdo suscrito <sup>1002</sup>. Junto a estas disposiciones de obligada inclusión, la Instrucción del Departamento de Recaudación de 27-3-1995 determina las cláusulas adicionales cuyo establecimiento en el acuerdo resulta conveniente: A) cláusulas que condicionen el contenido del Acuerdo al cumplimiento de las obligaciones corrientes <sup>1003</sup>; B) cláusulas que supediten las quitas al mantenimiento de la actividad o a la no transmisión de la empresa <sup>1004</sup>.

<sup>998</sup> Ver sobre este tema ZABALA R. Fornos, A., «La intervención de la Hacienda pública en los procesos concursales», *Tribuna fiscal*, n.º 20, 1992, p. 36. Este autor destaca como incluso la Circular de 25 de junio de 1990 de la Secretaría General de Hacienda y la Dirección General del Servicio Jurídico del Estado establece que la preferencia del apremio sobre el proceso judicial obliga a continuar el primero, a pesar de la exigencia de una comunicación previa a los órganos del proceso por si deciden satisfacer la deuda (instrucción 6.<sup>a</sup>-2).

<sup>999</sup> MUÑOZ MERINO, A., *Privilegios...*, cit., pp. 205 y 206.

<sup>1000</sup> Incluyendo la satisfacción de retenciones y repercusiones (art. 96.3 RGR).

<sup>1001</sup> La Instrucción del Departamento de Recaudación de 27-3-1995 contiene en su anexo II la forma que deberá contener esta cláusula.

<sup>1002</sup> La Instrucción del Departamento de Recaudación de 27-3-1995 contiene en su anexo I la forma que deberá contener esta cláusula.

<sup>1003</sup> La Instrucción del Departamento de Recaudación de 27-3-1995 contiene en su anexo III la forma que deberá contener esta cláusula.

<sup>1004</sup> La Instrucción del Departamento de Recaudación de 27-3-1995 contiene en su anexo IV la forma que deberá contener esta cláusula.

Como tercera alternativa, y mucho más común que las anteriores, la Hacienda Pública puede suscribir el Convenio concursal. Al respecto, el art. 39.2 LGP establece que «la suscripción por la Hacienda Pública de los acuerdos o convenios en procesos concursales previstos en las secciones 1.ª y 8.ª del título XII y en la sección 6.ª del título XIII de la Ley de Enjuiciamiento Civil y en la Ley de Suspensión de Pagos de 26 de julio de 1922, requerirá únicamente autorización del órgano del Ministerio de Economía y Hacienda que se determine reglamentariamente»<sup>1005</sup>.

Esta previsión supone una simplificación respecto al supuesto general de las transacciones, contemplado en el art. 36.1, y que requiere para la suscripción de éstas Decreto acordado en Consejo de Ministros, previa audiencia del de Estado en pleno. La aplicación de este requisito a los acuerdos concursales provocaba la práctica inviabilidad de éstos, lo que motivó la incorporación de un segundo apartado por la Ley 37/1988, de 28 de diciembre, de Presupuestos para 1989 (art. 106).

La Ley 25/1995 ha introducido en la LGT el siguiente párrafo: «El carácter privilegiado de los créditos tributarios otorga a la Hacienda Pública el derecho de abstención en los procesos concursales. No obstante, podrá, en su caso, suscribir acuerdos o convenios concertados en el curso de los procesos concursales para los que requerirá únicamente autorización del órgano competente de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria» (art. 129.4)<sup>1006</sup>.

<sup>1005</sup> La Hacienda Pública ha llevado a la práctica la posibilidad de celebrar convenios concursales, de lo que es ejemplo el Real Decreto 573/1988, de 29 de julio, por el que se autoriza el «Convenio Extrajudicial entre diversas Empresas públicas y Compañías Mercantiles y las Empresas I.S.A., C.S.A. y S.S.A.» (BOE de 4-8-1988).

<sup>1006</sup> El art. 96.7 RGR dispone que la autorización para la suscripción de los convenios concursales será competencia de la Dirección General de Recaudación, de los Delegados de Hacienda Especiales y de los Delegados y Administradores de Hacienda con los límites que establezca el Ministro de Economía y Hacienda. En desarrollo de este artículo, la Orden de 25 de abril de 1995 otorga dicha competencia para la autorización a los órganos siguientes (art. tercero):

A) El Director del Departamento de Recaudación de la AEAT:

a) Procesos en los que las deudas concursales a la Hacienda Pública excedan de 250.000.000 de pesetas o los plazos de espera excedan de seis años, cualquiera que sea el órgano de gestión que tenga encomendada la gestión de la deuda.

b) Procesos que afecten a personas o entidades a las que extiende su competencia la Dependencia Central de Recaudación.

c) Procesos en los que, por su importancia, trascendencia o la dispersión de los bienes o instalaciones, dicho Centro avoque la competencia para resolver.

B) Delegados especiales de la AEAT:

Procesos que afecten a personas o entidades a las que extienda su competencia la Dependencia Regional de Recaudación con excepción de los previstos en el apartado A.

C) Delegados de la AEAT:

Procesos que afecten a personas o entidades a las que extienda su competencia la Dependencia de Recaudación y las Administraciones con excepción de los previstos en el apartado A.

De una forma más concreta, el art. 96.7 RGR enumera cuatro tipos de acuerdos, según el procedimiento concursal en el que se desarrollen: a) acuerdo de quita y espera, regulado en la sección primera del título XII del libro II de la Ley de Enjuiciamiento Civil; b) convenio entre los acreedores y el concursado, regulado en la sección octava del mismo título y libro de dicha Ley; c) convenio entre los acreedores y el quebrado, regulado en la sección sexta del título XIII del libro II de dicha Ley; d) convenio entre los acreedores y el suspenso, regulado en la Ley de 26 de julio de 1922 de expedientes de suspensión de pagos y quiebras de comerciales y Sociedades no comprendidas en el artículo 930 del Código de Comercio.

De este modo se posibilita la participación de la Hacienda Pública en la celebración de los convenios concursales. Esta integración en el procedimiento concursal es beneficiosa, pues evita un aislamiento de la ejecución administrativa que provocaba su paralización en la práctica, así como realiza el cumplimiento de la «vis atractiva» de la ejecución jurisdiccional frente a la administrativa<sup>1007</sup>.

La Circular 3/90 se limita a disponer que «los acuerdos o convenios pueden incluir rebajas del importe de las deudas, aplazamientos de pago de las mismas o ambas cosas simultáneamente» (Instrucción octava). Sin embargo, en nuestra opinión, esta previsión no es exhaustiva. Los arts. 39 LGP y 96 RGR no realizan ninguna acotación en cuanto al contenido de los convenios cuando participa la Hacienda Pública, por lo que hay que entender que pueden tener el mismo ámbito que el previsto en la LEC, en el C. de C. y en la LSP: a) quitas; b) espera; c) acuerdos de liquidación; d) traspaso de bienes para el pago de los créditos; e) daciones en pago; f) transmisión de la empresa directamente o mediante la de sus acciones<sup>1008</sup>.

ZABALA R. FORNOS<sup>1009</sup> señala los problemas que presenta la inclusión de una cláusula remisoria en el convenio concursal, en cuanto supone una condonación

Los órganos anteriormente descritos son los encargados de dar la autorización posterior a la transacción ya realizada. Como fue examinado en el capítulo tercero de este trabajo (III.B.3.b), se trata de un mero requisito de eficacia.

La competencia para celebrar el contrato recae en todo caso en la AEAT, dados los términos del art. tercero de la Orden de 25 de abril de 1995: «La Hacienda Pública, a través de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, podrá suscribir los acuerdos o convenios...» En concreto, los órganos competentes para la conclusión del acuerdo son los señalados en el art. 8 RGR, esto es, aquéllos que ostentan la potestad de llevar a cabo la recaudación.

Por otra parte, el órgano competente puede delegar, autorizando al Abogado del Estado u otro funcionario a suscribir el acuerdo, según prevé la Instrucción octava de la Circular de 25-6-1990. En la autorización pueden contenerse los términos del convenio de forma fija o aproximada; en este último caso el habilitado puede admitir modificaciones en la junta de acreedores (donde cabe la alteración del acuerdo inicialmente propuesto; arts. 1139.4 y 1390 LEC y 2.4 y 14 LSP) siempre que éstas no supongan cambios sustanciales de los términos de la autorización.

<sup>1007</sup> En este sentido, ZABALA R. FORNOS, A., «La intervención de la Hacienda...», *cit.*, p. 34.

<sup>1008</sup> ZABALA R. FORNOS, A., «La intervención de la Hacienda...», *cit.*, p. 49.

<sup>1009</sup> ZABALA R. FORNOS, A., «La intervención de la Hacienda...», *cit.*, p. 51.



de la deuda tributaria, sujeta a reserva de ley (arts. 69 LGT y 69 RGR). Según el parecer de este autor, la quita debe afectar primero a las sanciones y accesorios y en último lugar a la cuota, como consecuencia de la mayor flexibilidad que el ordenamiento concede en la condonación de las sanciones (art. 89.2 LGT) y de la distinción que el art. 58 LGT realiza entre el contenido esencial de la deuda tributaria (cuota) y el accesorio (recargos, intereses y sanciones). Junto a ello, ZABALA rechaza que la suscripción de una quita por parte de la Administración suponga la extinción definitiva del crédito tributario. En efecto, resulta más ajustado al ordenamiento tributario (arts. 70 LGT; 70 y 163 y ss RGR) y al propio Derecho civil (art. 1920 Cc<sup>1010</sup>) que la Hacienda Pública conserve su derecho a cobrar de cara a las futuras posesiones del deudor, lo que se articula mediante la declaración de extinción provisional que permite la rehabilitación del crédito en el plazo de prescripción. En cualquier caso, se considera inaceptable la quita de la totalidad de la deuda si no existe una ley habilitadora.

Por su parte, el establecimiento de una espera se integra en el régimen de los aplazamientos y fraccionamientos de pagos, presentando pocas dificultades su admisión<sup>1011</sup>.

El resto de cláusulas que pueden ser acordadas tampoco ofrecen problemas. ZABALA comenta alguna de sus facetas. En los supuestos de la liquidación, el traspaso de bienes para el pago de los créditos y las daciones en pago, la Hacienda Pública puede nombrar a un interventor propio para que fiscalice la ejecución del convenio (instr. 7.<sup>a</sup>-1 Circular 3/90). Por lo que respecta a la conversión de créditos en acciones, la Administración no queda vinculada por el voto de la mayoría de los acreedores a favor porque se exige unanimidad. Y, por último, el acuerdo sobre la transmisión de la empresa activa el art. 72 LGT, relativo a la responsabilidad solidaria que nace para el adquirente respecto de las deudas tributarias derivadas del ejercicio de la explotación económica.

### ***Naturaleza jurídica: renuncia por parte de la Hacienda Pública***

La naturaleza jurídica de los convenios concursales es muy controvertida. En los supuestos en que participa la Administración como acreedor dicha polémica no se ve aumentada porque aquella nota —la intervención de la Hacienda Pública— no afecta en la esencia de los acuerdos. En consecuencia, en este tema hay que remitirse a la doctrina civilista y mercantilista, donde existe una gran diversidad de opiniones.

<sup>1010</sup> El art. 1920 Cc establece que «no mediante pacto expreso en contrario entre deudor y acreedores, conservarán estos su derecho, terminado el concurso, para cobrar, de los bienes que el deudor pueda ulteriormente adquirir, la parte del crédito no realizada».

<sup>1011</sup> ZABALA R. Fornos, A., «La intervención de la Hacienda...», *cit.*, p. 50

Como iremos fundamentando, en nuestra opinión los convenios concursales son renunciaciones unilaterales por parte de la Hacienda Pública. Por lo que respecta a su naturaleza negocial, el convenio en la quiebra es definido por GARRIGUES<sup>1012</sup> (de una manera extensible al resto de convenios concursales: suspensión de pagos<sup>1013</sup>, concurso de acreedores y quita y espera) como «un negocio jurídico fundado en el acuerdo de voluntades entre el deudor y la colectividad de sus acreedores y sancionado por la autoridad judicial, y que tienen por objeto la satisfacción de los acreedores por procedimiento diverso de la liquidación en el juicio de quiebra».

De esta noción cabe extraer, por lo que importa a nuestros efectos, la caracterización negocial del convenio concursal; «la génesis y el contenido son contractuales. Como todo contrato, supone el convenio una *proposición* y una *aceptación* entre dos partes que quieren regular una cuestión de interés (forma de satisfacción de unos créditos)»<sup>1014</sup>. La exigencia de aprobación judicial no modifica dicha naturaleza contractual, pues consiste en una mera garantía o control del cumplimiento por parte del deudor y de los acreedores de los requisitos formales y materiales<sup>1015</sup>. Una vez aceptado el carácter contractual, GARRIGUES afirma que se trata de un pacto unilateral, debido a las notas específicas que dominan el convenio concursal, y que se reflejan en su vinculatoriedad para todos los acreedores (salvo los que gozan de derecho de abstención), en la aprobación del convenio no por la voluntad de todas las partes sino por la concurrencia de las mayorías determinadas legalmente, en el carácter tasado de las causas y de las vías de impugnación y en la sanción por incumplimiento<sup>1016</sup>.

Por lo que respecta al carácter transaccional, a nuestra parecer es rechazable<sup>1017</sup>. Y ello porque no concurren los presupuestos propios de este negocio jurídico

<sup>1012</sup> GARRIGUES, J., *Curso de Derecho mercantil*, 5.<sup>a</sup> ed., Imprenta Aguirre, Madrid, 1969, p. 458.

<sup>1013</sup> GARRIGUES remite, de manera expresa, sus opiniones respecto a la naturaleza jurídica del convenio en la suspensión de pagos a lo expresado al tratar los convenios en la quiebra; *op. cit.*, p. 493.

<sup>1014</sup> GARRIGUES, J., *Curso...*, *cit.*, p. 458.

<sup>1015</sup> GARRIGUES, J., *Curso...*, *cit.*, p. 459.

Frente a la tesis contractualista se ha defendido la procesalista, según la cual el convenio concursal es un procedimiento que se culmina por la resolución judicial, que es la causa de vinculación del acuerdo. Por último, Díez-Picazo y Ponce de León, L., *Fundamentos...*, *cit.*, vol. 2, p. 789, defiende la teoría ecléctica, que concibe el convenio como «una institución sui generis, con una textura mixta».

<sup>1016</sup> Por lo que respecta a los acuerdos extrajudiciales, su naturaleza contractual y su consiguiente sometimiento a las reglas generales de los contratos son cuestiones claras (Díez-Picazo y Ponce de León, L., *Fundamentos...*, *cit.*, p. 787), ya que no se producen en ellos las especialidades de vinculación, aprobación y resolución que se dan cuando el convenio se efectúa en presencia de un juez.

<sup>1017</sup> A favor de la consideración del convenio concursal como una transacción se ha pronunciado la jurisprudencia (SsTS 25-11-1913, 20-11-1928, 30-12-1932, 30-5-1959, 15-2-1962, 4-7-1966 y, con especial énfasis Sta. Audiencia de Barcelona 20-5-1971) y el Consejo de Estado (Dictámenes de 7-7-1988 y de 31-5-1990). Sin embargo, hay que tener en cuenta que, como explica Gullón Ballesteros, A., *La transacción...*, *cit.*, p. 28, cuando estos pronunciamientos hacen referencia a la «transacción» en realidad emplean este término como sinónimo de «contrato».

autocompositivo; en concreto, una situación de incertidumbre y las contraprestaciones<sup>1018</sup>.

En relación a la incertidumbre, es necesario reiterar brevemente el análisis que expusimos en el capítulo segundo. Como se recordará, constituye requisito constitutivo de la transacción la existencia de un litigio entre las partes, que cuando tal contrato se celebra en el seno de una relación de Derecho público debe manifestarse como una verdadera incertidumbre de los intervinientes en torno a la corrección de las posturas por ellos mantenidas. Sobre esta base, se llega a la conclusión de que en los convenios concursales falta el litigio, no ya en su vertiente de incertidumbre, sino incluso como mera controversia entre las partes. En efecto, el acreedor y el deudor no se enfrentan jurídicamente, no defienden posiciones diversas fundamentadas en el ordenamiento jurídico. En conclusión, no concurre en el convenio concursal el presupuesto esencial y primario de las transacciones: el litigio.

En este sentido explica Díez-PICAZO que «en el concordato preventivo<sup>1019</sup> no hay incertidumbre, no hay *res dubia*, ni por consiguiente nada que declarar o fijar. Es seguro que el deudor debe, cuánto debe y en que forma lo debe»<sup>1020</sup>.

Si bien es cierto que en estos convenios finalizadores del procedimiento concursal sí es apreciable una incertidumbre, reflejada en la exigibilidad del crédito, la concurrencia de esta nota no es suficiente para calificar un negocio jurídico como transaccional, sino que es necesario igualmente la existencia de un litigio<sup>1021</sup>, esto es, la búsqueda de la tutela jurídica de intereses. Y es este último elemento el que no se produce en aquellos acuerdos, pues las partes no se encuentran enfrentados, sino que buscan un beneficio común<sup>1022</sup>.

Por lo que se refiere a aquella incertidumbre sobre la exigibilidad resulta elocuente el Dictamen del Consejo de Estado, de 7-7-1988, que califica, erróneamente, el convenio concursal como transacción por apreciar esa nota de inseguridad, insuficiente a nuestro parecer:

«Esta inseguridad, central en el proceso judicial de quiebra al que, como se repite, se llegaría indudablemente si no se formaliza convenio, no es sólo una inseguridad económica —que por sí sola bastaría para justificar la transacción, como reconocen los dictámenes 41.517 ó 41.876—, sino que adviene por el peculiar juego de la intervención judicial, el reparto proporcional del activo insuficiente y la necesaria liquidación y desaparición de las sociedades quebradas en la *inseguridad jurídica de la exigibilidad limitada* de los créditos a las cuantías de la masa activa.

<sup>1018</sup> GARRIGUES, J., *Curso...*, cit., p. 463.

<sup>1019</sup> Bajo esta categoría se encuentran los convenios de suspensión de pagos y de quita y espera, entre otros. Ver Díez-PICAZO Y PONCE DE LEÓN, L., *Fundamentos...*, cit., p. 787.

<sup>1020</sup> Díez-PICAZO Y PONCE DE LEÓN, L., *Fundamentos...*, cit., p. 789.

<sup>1021</sup> Díez-PICAZO Y PONCE DE LEÓN, L., *El arbitrio...*, cit., pp. 77 y ss.; ROCA MARTÍNEZ, J. M., *Arbitraje...*, cit., p. 24.

<sup>1022</sup> GULLÓN BALLESTEROS, A., *La transacción*, en *Tratado...*, cit., p. 28.

Al decretarse la quiebra de una sociedad mercantil, el acreedor —al que no se discute la procedencia del crédito, ni se afecta a su declaración— ve recortada por la norma una dimensión jurídica esencial en su derecho: su exigibilidad, puesto que sólo podrá esgrimirlo hasta donde alcance el patrimonio de la sociedad.

Pues bien, esta exigibilidad es incierta: depende de lo que resta a la masa activa después de separar los créditos y costas procesales, y seguidamente del orden de prelación de los créditos. El convenio judicial, y en mayor medida aún el extrajudicial o preventivo dan certeza a la exigibilidad jurídica del crédito: que será limitada pero estará determinada y no dependiente de otras circunstancias.

Esta inseguridad se desglosa en las siguientes manifestaciones más particulares:

a) Específicas de los deudores: la peligrosa supervivencia de la deuda, que, en el caso de uno de ellos impide la posibilidad de continuar la actividad industrial, por el lastre de responsabilidades futuras que le podrían ser exigidas por los acreedores públicos, no totalmente satisfechos en sus créditos.

b) Específicas de todos o algunos acreedores: la limitación que supone la falta de comunicación de activos y pasivos en los procedimientos de quiebra sin convenio en el sentido explicitado anteriormente; o el juego siempre incierto de los órdenes de prelación en los cobros concursales de los créditos.

c) Comunes a todos: la incertidumbre sobre cuál será la disminución del activo a repartir por la repercusión de las cargas y costas procesales; la depreciación por no uso de los bienes en un procedimiento necesariamente largo; la incertidumbre de la valoración de los bienes sometidos necesariamente a los procedimientos de subasta para su liquidación y adjudicación».

Tampoco es apreciable, por otra parte, la concurrencia de contraprestaciones mutuas en los convenios concursales<sup>1023</sup>. El deudor no realiza ninguna prestación en relación al objeto del acuerdo: la deuda, «porque nada ha pretendido»<sup>1024</sup>. En ningún momento ha negado el derecho de los acreedores a cobrar; sólo alega la imposibilidad material de satisfacer esas pretensiones.

<sup>1023</sup> En este sentido, GARRIGUES, J., *Curso...*, cit., p. 463; GULLÓN BALLESTEROS, A., *La transacción*, en *Tratado...*, cit., p. 28.

Por lo que respecta a la existencia de una voluntad de sustituir la situación litigiosa por una cierta en los convenios concursales que se celebran en el procedimiento de recaudación tributario, ha sido constatada por el Consejo de Estado: «Finalmente, por lo que respecta a la sustitución de la relación de incertidumbre en que este asunto se encuentra por otra relación cierta, es claro que se obtendrá con el convenio los dos objetivos que éste persigue: el cobro inmediato, incluso en parte en dinero en efectivo, de sus créditos por los acreedores, en la medida que permita su satisfacción la situación de insolvencia del deudor, y la estabilización de la actividad empresarial de las entidades cuya reconversión trata de obtenerse.

Interesa poner el acento en esta última finalidad, por ser en ella donde se encuentra también la “última ratio” del expediente, todo él inspirado en las mismas motivaciones de interés general que constituyen el fundamento de la política de reconversión industrial, conceptuable como esencia en la actual situación económica y dentro de cuyo contexto (...) aquél debe ser situado.»

<sup>1024</sup> En palabras de GULLÓN BALLESTEROS, A., *La transacción*, en *Tratado...*, cit., p. 28.

No parece convincente en este sentido la explicación del Consejo de Estado en el citado Dictamen, que si bien refleja gráfica y correctamente las prestaciones de los acreedores, no persuade por lo que respecta a los deudores:

«La exigencia de que haya concesiones recíprocas no quiere decir que se cobre menos por los acreedores públicos. Ello sería así, en todo caso, incluso llegando a la situación judicial que se trata de evitar.

El núcleo de las concesiones se centra en la posibilidad de que todos los acreedores puedan hacerse pago —limitado (...)— de cualquiera de los bienes de los deudores <sup>1025</sup>. Como es sabido, en las situaciones de quiebra cada acreedor sólo puede actuar dentro de los límites que presenta la situación individual del propio deudor: esto es, sus relaciones jurídicas y su patrimonio. En el caso presente, las concesiones se efectúan principalmente entre los acreedores o, al menos, tanto entre ellos como entre acreedores y deudores. Los primeros consienten en que se haga un bloque de patrimonios de todos los deudores, el cual se constituye en masa activa para responder a su vez de todas las deudas. Consienten, además, entre sí la equiparación de jerarquía o prelación de créditos. Se produce la conversión de una de las sociedades, que es acreedora de otras sociedades del grupo, en deudora o mejor interviniente en el pago. Por fin, se establece un sistema por el que algunos acreedores reciben una cierta parte de su alcuota de crédito en dinero efectivo. En suma, el requisito legal de reciprocidad de las concesiones se muestra con singular relieve en el convenio que se proyecta por virtud de la multiplicidad de intereses y entidades que han concurrido al mismo».

El Dictamen de la Dirección General del Servicio Jurídico del Estado de 25-4-1990 trata el tema de las prestaciones por parte del deudor de una forma más clara, aunque tampoco nos induce a modificar nuestra postura contraria a la consideración de concurrencia de esa nota en los convenios concursales. Según este dictamen, el deudor «aportaría tanto una simplificación real de la satisfacción de los créditos de las entidades acreedoras como la ya apuntada evitación del daño emergente que para alguna de dichas entidades supondría la quiebra y liquidación del Grupo». A nuestro parecer, la constatación del beneficio que deriva para las partes y para la sociedad en general de la evitación de un pronunciamiento judicial a este respecto gracias a la postura favorable de los acreedores y del deudor no conlleva la realización de una prestación, pues, como ya ha sido explicado, el deudor, aunque su postura beneficia, no hace dejación de nada en relación al objeto del negocio jurídico: la obligación tributaria. Ello a pesar del criterio erróneo del Servicio Jurídico al traer a colación la doctrina del TS (Sta.14-3-1955) relativa a una supuesta matización del requisito de las contraprestaciones:

«La finalidad de evitar un pleito o poner término al que ya estuviera iniciado...envuelve horizontes más amplios» que los estrictos de dar, prometer o retener

<sup>1025</sup> Es posible que sólo exista un acreedor, la Hacienda Pública. En estos supuestos no cabe el proceso concursal, debiendo acudir al apremio singular. El convenio que eventualmente se celebrara no estaría comprendido dentro del art. 39.2 LGP, sino del apartado Uno de este precepto. En este sentido, ZABALA R. FORNOS, A., «La intervención de la Hacienda...», *cit.*, p. 38.

cada parte alguna cosa, ya que puede ser designio de las partes, configurable a través de una transacción, “soslayar discusiones y no extraer del olvido hechos y actos ya ocurridos”, pudiendo aceptarse por las partes, en virtud del pacto transaccional acuerdos “sin iguales alcance y paridad de concesiones, con sacrificios de orden moral o de tipo económico”, siempre con la finalidad de evitar los inconvenientes que los pleitos traen consigo»<sup>1026</sup>.

Junto a la crítica que puede hacerse a la tesis arriba transcrita por lo que se refiere a la posibilidad de que las contraprestaciones sean desiguales <sup>1027</sup>, es rechazable de todo punto la interpretación que realiza el Servicio Jurídico del término «prestación», pues diluye las fronteras entre la transacción y la renuncia y el desistimiento donde sólo una de las partes realiza una prestación, aunque en el ánimo de ambas puede reinar la voluntad de «soslayar discusiones» <sup>1028</sup>.

En conclusión, el convenio concursal es un negocio jurídico mediante el que se finaliza el procedimiento concursal y que establece de forma vinculante el montante que el deudor pagará a la Hacienda Pública, que no coincide con la cuantía de la obligación tributaria, la cual es clara e incontrovertida y no ha sido objeto de litigio en ningún momento. Teniendo en cuenta las notas características de dicho acuerdo se llega a la conclusión de que se trata de una renuncia por parte de la Administración tributaria que, ante la imposibilidad de cobrar el total de la deuda, renuncia a la acción. Y consideramos que renuncia a la acción, y no al derecho de cobro, porque, aunque se pacte una quita esto no supone, normalmente, la remisión definitiva del crédito, sino que la Hacienda Pública puede cobrar la parte de deuda sobre la que estableció la quita, si el deudor recupera su

<sup>1026</sup> La jurisprudencia del TS es favorable, como ya ha sido indicado, a la consideración del convenio concursal como una transacción, en donde aprecia un sacrificio recíproco sobre la cuantía de la deuda y sobre los términos de su efectividad en cuanto al tiempo. Ver, por todas, SsTS 30-5-1959 y 4-7-1966.

<sup>1027</sup> Ya nos pronunciamos en su momento sobre la necesidad de que las prestaciones sean equivalentes en los contratos de Derecho público, como consecuencia del principio de legalidad (capítulo segundo, epígrafe II.C.3.c).

<sup>1028</sup> En este punto nos remitimos también al capítulo segundo de este trabajo, en el que se expuso el concepto de prestación y la exigencia de que esta nota fuera mutua, pues es su concurrencia precisamente la que configura la transacción como un contrato que, como tal, vincula a ambas partes.

Por otra parte, es interesante tener en cuenta la posible contradicción de los convenios concursales en donde la Administración tome parte con el art. 92 del Tratado Constitutivo de las Comunidades Europeas, el cual declara «incompatibles con el mercado común, en la medida en que afecten a los intercambios comerciales entre Estados miembros, las ayudas otorgadas por los Estados o mediante fondos estatales, bajo cualquier forma, que falseen o amenacen falsear la competencia, favoreciendo a determinadas empresas o producciones». En efecto, la concesión de una quita o espera por parte de la Hacienda Pública al deudor no puede realizarse con la única finalidad de otorgar una ayuda de forma encubierta. Véase, a este respecto, el dictamen de 25-4-1990 de la Dirección General del Servicio Jurídico. Por ello resultante tan importante la exigencia de que dichas concesiones se basen en una situación de verdadera incertidumbre.

capacidad económica (art. 1920 Cc). Sólo en los casos en que existe un pacto expreso (art. 1920 Cc) y una habilitación legal (art. 30.2 LGP), puede la Administración tributaria pactar una remisión total de la deuda, lo que sí supone una renuncia de derechos.

Para concluir, consideramos de interés transcribir los términos del reiterado Dictamen del Consejo de Estado de 7-7-1988:

«Son dos los aspectos del conflicto jurídico que se plantea y que se trata de evitar. El primero de ellos es la concurrencia de acreedores, en su mayoría públicos, pero en la que interviene también como acreedora una entidad mercantil privada. Acreedores que entran en concurrencia, por la escasez y limitación de los bienes existentes, para asegurar la satisfacción de sus créditos. El segundo es que este conflicto no se plantea en el orden de lo declarativo, es decir, de definir los derechos de los acreedores que están, por supuesto, reconocidos aún en sus cifras totales. El problema está en que los diferentes patrimonios que deben hacer frente a los créditos, individualmente considerados no bastan, en mayor o menor medida, según los casos, para cubrir tales débitos, siendo esta situación de limitación del patrimonio e inexistencia de otras coberturas, con la consiguiente imposibilidad de que todos los créditos se vean satisfechos, lo que obliga a entrar en una situación como la que ahora se informa (...).

C. Desde la perspectiva indicada adquieren sus justas dimensiones las observaciones críticas de los órganos informantes en el expediente, que atribuyen al llamado “pacto transaccional” una serie de desventajas que en modo alguno se deben a él, sino a la situación que lo provoca y que justamente trata de solucionar. Tales aspectos negativos, según los informes de la Tesorería de la Seguridad Social o de la Intervención General de la Administración del Estado, consisten en que: primero, en definitiva lo que hace la Administración es una renuncia a sus derechos; segundo, se aparta de los sistemas de cobro establecidos por la legalidad administrativa, y tercero, se eluden asimismo los procedimientos concursales, pues parece que en ocasiones, como la presente, lo propio es entrar en un procedimiento de ejecución general y concursal.

Los dos primeros reproches no son, en rigor, sino la definición de la situación de partida. Porque lo que ocurre no es que la Administración renuncie a cobrar, sino que se encuentra con que no hay bienes suficientes para pagar todas las deudas y, en todo caso, no hay dinero efectivo. Y, en segundo término, no es posible actuar los sistemas de cobro establecidos por la Administración, puesto que supondría un entorpecimiento y complicación entre los propios acreedores públicos y los diferentes procesos de cobro de cada organismo administrativo.

En cuanto al tercer reparo, es cierto que el ordenamiento jurídico establece objetivamente un sistema de resolución de los conflictos de ejecución que se plantean en situaciones como la que se examina en este expediente, cual es el procedimiento de quiebra. Y a él se estaría inevitablemente destinado si el propio ordenamiento no contuviera en sí algún otro remedio que, con carácter de medida alternativa y sólo aplicable a casos cuyas características así lo permitieran, hiciera posible evitar una situación que se considera como negativa.

Tal es el caso del convenio entre acreedores y deudor que, dentro de los procedimientos concursales, aparece objetivamente como un medio apto para evitar las desfavorables y evitables consecuencias extremas de este tipo de procedimientos».

#### IV. TRANSACCIONES CELEBRADAS EN EL PROCEDIMIENTO DE REVISIÓN

El establecimiento de medidas alternativas a los Tribunales constituye una necesidad reconocida dentro y fuera de nuestro país, una vez superada la creencia de que el derecho a la tutela efectiva de los Tribunales sólo puede alcanzarse acudiendo a la vía jurisdiccional <sup>1029</sup>.

En el ámbito del procedimiento administrativo común, el art. 107.2 LRJAPyPAC contempla la posibilidad de que se sustituya el recurso ordinario por métodos compositivos, insertándose así en una tendencia dirigida a buscar nuevos modos de resolución de conflictos, que descongestionen los juzgados. La repercusión del citado precepto puede parecer menor que la del art. 88 de la misma Ley ya que se limita a nombrar tres tipos de contratos de Derecho público, mientras que el art. 88 realiza una previsión genérica en la que es más fácil encuadrar cualquier tipo de convenio. Sin embargo, a pesar de la ausencia de mención de la transacción como método de sustitución del recurso administrativo, en nuestra opinión se encuentra dentro del espíritu del precepto, el cual establece expresamente que «las Leyes podrán sustituir el recurso ordinario (...) por otros procedimientos de impugnación o reclamación, incluidos los de conciliación, mediación y arbitraje». Como puede apreciarse, no se descarta ningún método compositivo, incluida la transacción, que es la forma de terminación convencional del procedimiento a la que limitamos nuestro estudio <sup>1030</sup>.

<sup>1029</sup> Como expone TORNOS MAS, J., «La situación actual del proceso...», *cit.*, pp. 103 y ss., mediante el planteamiento de alternativas a la jurisdicción contencioso-administrativo no se busca su sustitución o desplazamiento, sino el descubrimiento de técnicas complementarias. En este sentido, este autor cita el trabajo *Etude sur la presentation du contentieux administratif*, publicado en *Etude et Documents*, n.º 32, 1980-81, en el que se proponen cuatro objetivos: impedir el nacimiento del conflicto; buscar soluciones alternativas a las jurisprudenciales; poner fin al litigio; y evitar un prolongamiento inútil del mismo (p. 127, nota 49).

<sup>1030</sup> Sobre la mediación, la conciliación y el arbitraje en el marco del art. 107.2 LRJAPyPAC, véase TORNOS MAS, J., «Medios complementarios...», *cit.*, pp. 173 y ss.; SÁNCHEZ MORÓN, M., *La apertura del procedimiento...*, *cit.*, pp. 20 y ss.; TRAYTER, J. M., *El arbitraje en el Derecho...*, *cit.*, pp. 29 y ss. Entre los autores tributaristas, FALCON Y TELLA, R., *El arbitraje tributario*, en AA.VV., *Convención...*, *cit.*, pp. 257 y ss.; FERREIRO LAPATZA, *Arbitraje sobre relaciones tributarias*, en AA.VV., *Convención...*, *cit.*, pp. 263 y ss.; SERRANO ANTÓN, F., *La terminación...*, *cit.*, pp. 102 y ss. Una manifestación de arbitraje es el Consell Tributari de Barcelona, sobre cuya natu-

El art. 107.2 LRJAPyPAC limita la utilización de los métodos sustitutivos del recurso ordinario a los supuestos en que la especificidad de la materia lo justifique. Esta expresión ha de entenderse en función de las necesidades cuantitativas o cualitativas de cada ámbito, que se reflejan en la sobrecarga de los órganos de revisión o en la complejidad de la materia <sup>1031</sup>. Por supuesto, en cuanto se trate de una transacción deberán respetarse los límites derivados de este contrato, los cuales fueron expuestos en el capítulo segundo de este trabajo.

En el ámbito tributario no se prevé la posibilidad de que la Administración y el particular transijan en la fase de las reclamaciones administrativas, si dejamos al margen la consideración del propio recurso previo a la vía judicial como un mecanismo de autocomposición <sup>1032</sup>. Sin embargo, los argumentos favorables a

---

raleza y régimen jurídicos puede consultarse LECEA Y LEDESMA, I. de, El Consell tributari municipal, en AA.VV., *Convención...*, cit., pp. 269 y ss.; AGULLO AGÜERO, A., *Recursos no formales...*, cit., pp. 284 y ss.; TORNOS MAS, J., «El Consell Tributari del Ayuntamiento de Barcelona», *Documentación administrativa*, n.º 220, 1989, pp. 207 y ss.

Tampoco entraremos en el estudio de la transacción en el proceso judicial, respecto de la que pueden encontrarse manifestaciones tanto dentro de España (art. 75 Proyecto de la Ley Reguladora de la Jurisdicción contencioso-administrativa), como fuera (en Alemania, el par. 79.1 FGO —SEER, R., *Contratos, transacciones...*, cit., pp. 146 y ss., y *Verständigungen...*, cit., pp. 54 y ss.—; y en Italia el art. 20 bis del DPR de 26-10-1972, n.º 637, introducido por el art. 2 DI de 30-9-1994, n.º 564 —MOSCHETTI, F., *Las posibilidades de acuerdo...*, cit., pp. 128 y ss.—).

<sup>1031</sup> ECHEVARRÍA, K., y FEREZ, M., *Estudio sobre la incidencia de la nueva Ley de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común en la organización y modernización de la Generalitat valenciana*, Institut Valencià d'Administració Pública Valencia, 1994, p. 65.

<sup>1032</sup> Han señalado la naturaleza compositiva del recurso administrativo, GARBERI LLOBREGAT, J., Los presupuestos procesales de la actividad (I), en GIMENO SENDRA, V., y otros. *Derecho Procesal Administrativo...*, cit., pp. 328 y ss.; TORNOS MAS, J., «Medios complementarios...», cit., pp. 161 y ss., quien explica cómo «el recurso administrativo no tiene por qué seguir siendo el privilegio du préalable o la técnica de control jerárquico. Si ha funcionado como un auténtico privilegio que permitía a la Administración poder revisar su actuación antes de ser llevada a los tribunales y conocer en ocasiones la decisión del inferior jerárquico, el recurso administrativo puede reconvertirse en una vía previa que constituya un mecanismo eficaz de garantía del administrado a la vez que técnica que descongestione los tribunales» (p. 168). En palabras de SÁNCHEZ MORÓN, M., *El régimen de los actos y los recursos...*, cit., pp. 28 y ss., «los recursos administrativos no pueden contemplarse ya única o prioritariamente como presupuesto de la vía judicial. Es necesario advertir el valor que en sí mismos pueden y deben tener como institución de garantía, tanto de los derechos e intereses individuales como de la legalidad objetiva». Sobre la situación del sistema de reclamación tributaria en distintos países, véase el Informe de la OCDE *Droits et obligations des contribuables*, OCDE, París, 1990, aprobado por el Consejo de la OCDE el 27-4-1990, pp. 24 y ss. Sobre la conveniencia de revitalizar el recurso administrativo previo a la jurisdicción como mecanismo de conciliación, véase el Informe del Consejo de Estado francés, *Règles autrement les conflicts...*, cit., pp. 32 y ss.

la licitud <sup>1033</sup> y conveniencia de implantar este mecanismo en el marco general de las relaciones entre la Administración y el ciudadano son trasladables al Derecho Tributario, sin que exista ninguna razón que lleve a limitar su aplicación en este último campo.

Antes al contrario, es patente en el ámbito de los Tribunales económico-administrativos la sobrecarga de trabajo, que conlleva una prolongada duración de los procedimientos de revisión tributarios <sup>1034</sup>.

En el Derecho comparado son varios los países que recogen la negociación entre la Hacienda Pública y el obligado tributario en la fase de la reclamación administrativa. Por ejemplo, la Ordenanza Tributaria alemana (parágrafo 364a) prevé la posibilidad de que la Administración fije un emplazamiento en el que ambas partes pueden volver a discutir y resolver su controversia de forma concordada («Erörterungstermin») antes de la emisión de la resolución del recurso. La celebración de esta reunión es obligatoria si el obligado tributario así lo solicita. Si se llega a una solución, el inspector corregirá el acto de liquidación impugnado <sup>1035</sup>.

También la legislación norteamericana se pronuncia en este sentido. Así se prevé que si el obligado tributario no está de acuerdo con la liquidación propuesta por el inspector actuuario, contenida en la Carta de los noventa días, puede recurrir ante la Oficina de Apelaciones («Appeals Office»), que constituye la única instancia de reclamación dentro del procedimiento administrativo. En esta fase pueden celebrarse acuerdos para dirimir la controversia, que no serán efica-

---

<sup>1033</sup> El TC, en sus Sentencias 217/1991, de 14 de noviembre, 335/1993, de 29 de noviembre y 174/1995, de 23 de febrero, se ha pronunciado a favor de la compatibilidad de los trámites previos al proceso con el derecho a la tutela judicial efectiva, siempre que cumplan dos condiciones: a) en ningún caso pueden suponer la exclusión del conocimiento jurisdiccional de la cuestión controvertida; y b) el trámite ha de ser proporcionado y justificado.

<sup>1034</sup> ZORNOZA PÉREZ, J. J., *¿Qué podemos aprender...?*, cit., pp. 176 y ss. Sobre las causas del crecimiento de la litigiosidad en materia tributaria, véase ELORRIAGA PISARIK, G., La litigiosidad en materia tributaria (Una primera aproximación), *Cuadernos de formación*, n.º 31, 1996.

<sup>1035</sup> Este precepto fue incorporado por la Ley de 24-6-1994 -BGBl I.1994, pp. 1395, 1399 y ss., que entró en vigor el 1 de enero de 1996, y que suprime la hasta ahora vigente vía doble del procedimiento de recursos administrativos, esto es, el recurso de reposición (*Einspruch*) y la reclamación (*Beschwerde*), regulados en los par. 348 y 349 AO. La intención del Parlamento ha sido simplificar y agilizar dicho procedimiento, a la vez que se le otorga un mayor rigor. Véase, WEDELSTÄNDT, A., «Grenspendlergesetz: Änderungen der Abgabenordnung», *DB*, n.º 25, 1994, pp. 1260 y ss., que expresa significativamente la ausencia de carácter novedoso de la Ley respecto al establecimiento de la posibilidad de discutir, pues en la práctica, a pesar de la ausencia de regulación legal, ya se realizaban negociaciones y, lo que es más, eran fomentadas desde las más altas instancias de la Administración financiera, como lo demuestra la Orden del Ministro de Finanzas de la Baja Sajonia, de 18 de marzo de 1993 (DStR 1993, p. 764); SZYMCZAK, M., «Das aussergerichtliche Rechtsbehelfsverfahren ab 1996», *DB*, n.º 45, 1994, pp. 2254 y ss.; SEER, R., *Contratos, transacciones...*, cit., pp. 146 y ss.; del mismo autor, *Verständigungen...*, cit., pp. 51 y ss.; MARÍN-BARNUEVO FABO, D., y EHMCKE, T., «Der Rechtsschutz bei steuerrechtlichen Streitigkeiten in Spanien», *StuW*, n.º 3, 1997, pp. 198 y 199.

ces hasta la aprobación por el Funcionario revisor («Reviewing Officer»). Si no se alcanza el convenio o el «Reviewing Officer» no aprueba el celebrado por la «Appeals Office» es posible la realización de una entrevista entre el propio Funcionario Revisor y el contribuyente con la finalidad de alcanzar el acuerdo que se formalizará en el Formulario 870-AD <sup>1036</sup>. Resultan elocuentes las tres reglas que se siguen en EE.UU. para llegar a cabo una negociación de forma correcta <sup>1037</sup>: en primer lugar, debe constatarse la existencia de buena fe en la propuesta de negociación del contribuyente; asimismo, han de estudiarse las posibilidades de éxito de las alegaciones del sujeto pasivo contenidas en aquella propuesta en el caso de que no se llegara a un acuerdo y recurriera ante los Tribunales el acto de liquidación; y, por último, la Oficina de apelación tiene que redactar una propuesta de acuerdo alternativa para el caso de que el pacto planteado por el particular no prospere.

Por otra parte, la conveniencia de la transacción en la fase de reclamación no reside sólo en la eliminación del recurso dentro del que se desarrolla, sino también en relación a posibles futuras reclamaciones que el obligado tributario interpondría en relación a una materia idéntica en años sucesivos en caso de que la decisión de la Administración al resolver el recurso no le resultara satisfactoria.

En definitiva, es importante retener que para comprender la función que la transacción puede cumplir en el procedimiento de reclamación ha de partirse de la propia causa de esta fase. En este sentido, como establece el Internal Revenue Manual norteamericano —secc. 8711 (2) (MT8-188)—, «la misión de los procedimientos de revisión es resolver las controversias tributarias, sin llegar a los Jueces y Tribunales, sobre las bases de imparcialidad y honestidad tanto para la Administración como para el contribuyente, de forma que se aumente el cumplimiento voluntario y se genere una confianza en la sociedad de que el Servicio obra con la debida integridad y eficiencia».

Sobre esta base hay que concluir señalando que en Derecho español concurren las causas que han justificado la introducción de mecanismos transaccionales en otros países. La sumaria exposición de las regulaciones existentes en los ordenamientos jurídicos extranjeros muestra posibles vías para la solución de problemas que se presentan con mucha intensidad en España, como la sobrecarga de trabajo de los Tribunales económico-administrativos.

## BIBLIOGRAFÍA

<sup>1036</sup> El procedimiento es descrito por CLAVIJO HERNÁNDEZ, F., y MAZORRA MANRIQUE, S., «La gestión tributaria en el ordenamiento...», *cit.*, pp. 340 y ss. Véase, con ejemplos prácticos, GARBIS, M. J., y otros, *Tax procedure...*, *cit.*, pp. 143 y ss. El éxito de la negociación es de un 90%, según SERRANO ANTÓN, F., *La terminación...*, *cit.*, p. 53, sobre datos extraídos del Informe anual del IRS para 1988.

<sup>1037</sup> Expuestas por SERRANO ANTÓN, F., *La terminación...*, *cit.*, p. 53.



## BIBLIOGRAFÍA

- AA.VV., *Régimen de Inspección de la Hacienda pública*, Gráficas Osca, Madrid, 1948.
- AGULLO AGÜERO, A., La comprobación de valores. Comentario crítico al artículo 52 de la Ley General Tributaria, en AA.VV., *Comentarios a la Ley General Tributaria y líneas para su reforma (Homenaje a Fernando Sainz de Bujanda)*, vol. I, IEF, Madrid, 1991.
- AGULLO AGÜERO, A., La valoración de inmuebles en la imposición patrimonial. Valor catastral y valor real en la Contribución Territorial Urbana. Impuesto sobre Bienes Inmuebles e Impuesto sobre Sucesiones, en AA.VV., *Valoración en Derecho Tributario*, IEF, Madrid, 1991.
- AGULLO AGÜERO, A., La introducción en el Derecho Tributario español de las fórmulas convencionales previstas en la Ley 30/1992, en AA.VV., *Convención y arbitraje en el Derecho Tributario*, IEF-Marcial Pons, Madrid, 1996.
- AGULLO AGÜERO, A., Recursos no formales y Consell tributari de Barcelona: Una función quasiarbitral, en AA.VV., *Convención y arbitraje en el Derecho Tributario*, IEF-Marcial Pons, Madrid, 1996.
- ALBALADEJO GARCÍA, M., *Comentarios al Código civil y compilaciones forales*, Ed.Revista de Derecho Privado, Madrid, 1983.
- ALBALADEJO GARCÍA, M., *Derecho civil*, T. II, vol. 2.º, 8.ª ed., Ed. Bosch, Barcelona, 1989.
- ALBIÑANA GARCÍA-QUINTANA, C., «La llamada acta de invitación», *La acción administrativa y fiscal*, n.º 381, 1948.
- ALBIÑANA GARCÍA-QUINTANA, C., «Ocaso de la llamada colaboración social con los contribuyentes», *Revista de Derecho privado*, 1968.
- ALBIÑANA GARCÍA-QUINTANA, C., «Comportamientos dilatorios de la gestión tributaria», *HPE*, n.º 16, 1972.
- ALBIÑANA GARCÍA-QUINTANA C., Los convenios como tercera categoría de los contratos del Estado, en *Homenaje a José Antonio García-Trevijano Fos*, Colegio Universitario de Estudios Financieros-Instituto de Estudios de Administración local, Madrid, 1982.
- ALBIÑANA GARCÍA-QUINTANA, C., Los problemas de hecho en la aplicación de los impuestos. Estudio preliminar a la obra de CARRAL LARRAURI, N., y ARIAS VELASCO, J., *Manual de Procedimientos tributarios*, Santillana, Madrid, 1967.
- ALBIÑANA GARCÍA-QUINTANA C., «Los pactos con la Hacienda pública española», *Tapia*, n.º 84, 1995.

- ALCALÁ-ZAMORA Y CASTILLO, N., *Proceso, autocomposición y autodefensa*, Imprenta Universitaria, Méjico, 1947.
- ALONSO GONZÁLEZ, L. M., *Jurisprudencia constitucional tributaria*, IEF-Marcial Pons, Madrid, 1993.
- ALONSO GONZÁLEZ, L. M., y otros, *La Reforma de la Ley General Tributaria (Análisis de la Ley 25/1995 de 20 de julio)*, Cedecs, Barcelona, 1995.
- AMOROS RICA, N., dir., *Comentarios a las Leyes Tributarias y Financieras*, Ed. de Derecho Financiero, Madrid, 1991.
- APARICIO PÉREZ, J., *La lucha contra el fraude fiscal en USA: Los agentes especiales*, Ibídem, Madrid, 1993.
- APELT, W., *Der verwaltungsrechtliche Vertrag*, Scientia Verlag Aalen Leipzig, 1920.
- APELT, W., «Der verwaltungsrechtliche Vertrag», *AöR*, T. 84, 1959.
- ARIAS VELASCO, J., y SARTORIO ALBALAT, S., *Procedimientos tributarios*, 6.ª ed., Marcial Pons, Monografías jurídicas, Madrid, 1996.
- ARIÑO ORTIZ, G., «El contenido de la relación contractual: sus principios informadores», *Documentación Administrativa*, n.º 121, 1968.
- ARRAEZ GARCÍA, A., «Las nuevas relaciones tributarias», *Gaceta fiscal*, n.º 141, 1996.
- ARRIETA MARTÍNEZ DE PISON, J., *Las actas de la Inspección de los tributos*, Ed. Cívitas, Madrid, 1994.
- ARRIETA MARTÍNEZ DE PISON, J., Finalización convencional del procedimiento tributario, en AA.VV., *Convención y arbitraje en el Derecho Tributario*, IEF-Marcial Pons, Madrid, 1996.
- ASIS ROIG, A. de, Disposiciones generales sobre los procedimientos administrativos, en AA.VV., *Comentarios a la Ley de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común*, Comunidad de Madrid, Consejería de Hacienda, Madrid, 1993.
- ASOCIACIÓN ESPAÑOLA DE ASESORES FISCALES, «Breve apunte sobre los Planes de amortización y la actual ausencia de desarrollo reglamentario de la Ley 43/1995», *Impuestos*, 1996, n.º 6.
- BACHOF, O., y otros, *Verwaltungsrecht*, I, C.H.Beck'sche Verlagsbuchhandlung, Munich, 1994.
- BAENA AGUILAR, A., y otros, *La Agencia Tributaria frente al contribuyente: Régimen jurídico y problemas de constitucionalidad*, Ed. Comares, Granada, 1993.
- BALLBE, M., «Derecho administrativo», sep. de la *Nueva Enciclopedia Jurídica*, Seix, 1949.
- BARBERO, D., *Sistema del Derecho privado*, IV, S. Sentis Melendo, tr., Ediciones Jurídicas Europa-América, Buenos Aires.
- BARING, M., «Zur Problematik eines Verwaltungsverfahrensgesetzes», *DVBl*, 1965.
- BASSOLS COMA, M., «Consideraciones sobre los convenios de colaboración de la Administración con los particulares para el fomento de actividades económicas privadas de interés público», *RAP*, n.º 82, 1977.
- BASSOLS COMA, M., «Consideraciones sobre los controles extrajurisdiccionales de la Administración: En torno a la reforma del estatuto del «mediateur» francés», *RAP*, n.º 82, 1977.
- BAUER, H.J., *Der Vergleich im Steuerveranlagungsverfahren* (Inagural-Dissertation zur Erlangung der Doktorwürde der juristischen Fakultät der Ruprecht-Karl-Universität Heidelberg), Mannheim, 1969.
- BAUER, H., «¿Transformación radical en la doctrina del Derecho administrativo?», *Documentación administrativa*, n.º 234.
- BAUR, U., «Vereinbarungen in der Schlussbesprechung-Vorteile und Risiken», *BB*, n.º 9, 1988.
- BAYONA DE PEROGORDO, J. J., y SOLER ROCH, M. T., *Derecho Financiero*, T. I y II, Librería Compás, Alicante, 1991.
- BAYONA DE PEROGORDO, J. J., y SOLER ROCH, M. T., *Compendio de Derecho Tributario*, Librería Compás, Alicante, 1991.
- BEATO BLANCO, D., «La perspectiva de la Agencia Estatal de la Administración tributaria». Comunicación a la intervención de S. Pastor Prieto «Causas y costes de la litigiosidad en materia tributaria: La experiencia existente y las alternativas para la resolución óptima de los conflictos en materia tributaria». Recogido en el Acta del Seminario «La finalización convencional de los procedimientos tributarios y otras técnicas transaccionales para la resolución de conflictos», *Doc 4/95*, IEF.
- BECKER, E., y otros, *Reichsabgabenordnung. Kommentar*, Carl Heymanns Verlag, Colonia, 1965.
- BEINHARDT, G., «Der öffentlich-rechtliche Vertrag im deutschen und französischen Recht», *VerwArch*, 55, 1964.
- BERLIRI, A., *Il concordato fiscale: contratto di diritto pubblico*, Biblioteca della Corte dei Conti in Sede Giurisdizionale, Officine Grafiche, Mantero, Tívoli, 1941.
- BERLIRI, A., *Principios de Derecho Tributario*, vol. II, (traducción, estudio preliminar y notas por N. Amorós Rica y E. González García), Editorial de Derecho Financiero, Madrid, 1971.
- BERLIRI, A., *Principios de Derecho Tributario*, vol. III, (traducción, estudio preliminar y notas por C. Palao Taboada), Editorial de Derecho Financiero, Madrid, 1973.
- BERMEJO RAMOS, J., y otros, «La modernización de la Administración Tributaria. Estrategia de lucha por el cumplimiento fiscal», *Cuadernos de Formación. Inspección de Tributos*, 1991, n.º 16.
- BERQUIST, P. J., «Experience concerning advance pricing agreements», *Intertax*, 1992, n.º 6-7.
- BERTI, G., «Il principio contrattuale nell'attività amministrativa», en AA.VV., *Scritti in onore di Massimo Severo Giannini*, vol. II, Giuffrè editore, Milán, 1988.
- BETANCOR RODRÍGUEZ, A., De las disposiciones y actos administrativo, en AA.VV., *Comentarios a la Ley de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común*, Comunidad de Madrid, Consejería de Hacienda, Madrid, 1993.

- BETES DE TORO, J.M., «La recaudación ejecutiva y los procesos concursales», *Tribuna fiscal*, 1996, n.º 72.
- BIRK, D., «Effizienz im finanzgerichtlichen Verfahren», *StuW*, 1993.
- BISEK, N.-Z., *Der öffentlich-rechtliche Vertrag nach dem Musterentwurf eines Verwaltungsverfahrensgesetzes in der Fassung von 1963, in der Münchener Fassung von 1966 und dem schleswig-holsteinischen Landesverwaltungsgesetz*, tesis doctoral, Münster, 1970.
- BLECKMANN, A., «Subordinationsrechtlicher Verwaltungsvertrag und Gesetzmäßigkeit der Verwaltung», *VerwArch*, 1972.
- BLECKMANN, A., «Der Verwaltungsvertrag als Handlungsmittel der Europäischen Gemeinschaften», *DVBl*, 1981.
- BLIND, J., *Die Voraussetzungen für den Abschluss Verwaltungsgerichtlicher Vergleiche*, Tesis doctoral, Stuttgart, 1970.
- BLUMENSTEIN, E., «Das Verständigungsprinzip in der Steuerveranlagung», *Archiv für schweizerisches Abgaberecht*, 1948.
- BORNHAUPT, K. J. von, «Tatsächliche Verständigung in Schätzungsfällen», *BB*, 1985.
- BOSSE, W., *Der subordinationsrechtliche Verwaltungsvertrag als Handlungsform öffentlicher Verwaltung*, Duncker und Humblot, Berlín, 1975.
- BRAND, P., «IRS Alternative Dispute Resolution Techniques», *Tax Notes*, vol.71, n.º 4, 1996.
- BRAUN, W., «Wandel in den Handlungsformen der Leistungsverwaltungs», *BayVBl*, 1983.
- BRUNORI, D., «Advance Pricing Agreement Program Is Getting High Marks», *Tax notes*, vol .63, n.º 2, 1994.
- BRURON, J., *Droits et garanties du contribuable vérifié*, Librairie Generales de Droit et de Jurisprudence, París, 1991.
- BÜCHNER, V., *Die Bestandskraft verwaltungsrechtlicher Verträge*, Wissenschaftlicher Fachverlag, Düsseldorf, 1979.
- BÜHLER, E. y otros, *Die Abgrenzung der Tat- von der Rechtsfrage in der Rechtsprechung des Reichsfinanzhof*, Siegburg, 1937.
- BULLINGER, M., *Vertrag und Verwaltungsakt*, W. Kohlhammer Verlag, Stuttgart, 1962.
- CAAMAÑO ANIDO, M. A., «Tasación pericial contradictoria: Notas a la nueva regulación», *Palau* 14, n.º 22.
- CAAMAÑO ANIDO, M. A., *La Tasación Pericial Contradictoria en Materia Tributaria*, Cedecs, Barcelona, 1995.
- CADALBERT, «La natura giuridica del concordato tributario», *Riv. dir. fin.*, 1940, II.
- CAILLOSE, J., Sur la progression en cours des techniques contractuelles d'administration, en *Le droit contemporain des contrats*, Ed.Economía, París, 1987.
- CALDERÓN OYA, C., Los procedimientos derivados de los arts.153 a 162 de la Ley General Tributaria y la Ley 30/92, en PONT MESTRE, M., coord., *Incidencia en los procedimientos en la Ley 30/92 de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo*, Marcial Pons, Madrid, 1995.
- CALERO RODRÍGUEZ, J. R., La conformidad del sujeto pasivo con los actos de inspección, en AA.VV., *Estudios de Derecho Tributario*, vol. II, IEF, Madrid, 1979.
- CALVO ORTEGA, R., «Consideraciones sobre los presupuestos científicos del Derecho financiero», *HPE*, 1970, n.º 1.
- CARNELUTTI, F., *Sistema de Derecho procesal civil*, I, Alcalá-Zamora, N. y Sentís Melendo, S., tr; Uteha Argentina, Buenos Aires, 1944.
- CARNELUTTI, F., «La transazione è un contratto?», *Rivista di dir. proc.*, 1953, I.
- CARNELUTTI, F., «Contrato e diritto pubblico», *Riv.dir.pubb.*, 1929, I.
- CARNELUTTI, F., «Sulla causa della transazione», *R.D.Co*, 1941.
- CARNELUTTI, F., *Instituciones del proceso civil*, vol.I, Sentis Melendo, S., tr., Ed. Jurídicas Europa-América, Buenos Aires.
- CARRETERO PÉREZ, A., *Derecho Financiero*, Ed. Santillana, Madrid, 1968.
- CARROBE GERE, M., Introducción, en AA.VV., *Valoración en Derecho Tributario*, IEF, Madrid, 1991.
- CASADO OLLERO, G., «Un nuevo modelo de relaciones con la Administración tributaria», *HPE*, n.º 68, 1981.
- CASANA MERINO, F., «Graduación de sanciones en el ilícito tributario», *Impuestos*, 1986, T. I.
- CASERO BARRON, R., «Los acuerdos previos sobre precios de transferencia y su regulación en la futura legislación española del Impuesto sobre Sociedades», *REDF y HPE*, 1995, n.º 238.
- CASSAGNE, J. C., «Los contratos de la Administración pública», *RAP*, n.º 78, 1975.
- CASTAN TOBEÑAS, J., *Derecho civil español, común y foral*, 9.ª ed., T.I, Vol.I, Instituto Editorial Reus, Madrid, 1955.
- CASTRO Y BRAVO, F. de, *Derecho civil de España*, Cívitas, Madrid, 1984.
- CASTRO Y BRAVO, F. de, *El negocio jurídico*, Cívitas, Madrid, 1985.
- CAVESTANY MANZANEDO, M. A., «Los precios de transferencia en Estados Unidos», *Tribuna fiscal*, 1992, n.º 20.
- CAVESTANY MANZANEDO, M. A., «Aspectos procedimentales de los ajustes fiscales sobre los precios de transferencia», *Cuadernos de Formación. Inspección de Tributos*, n.º 30, 1995.
- CAVESTANY MANZANEDO, M. A., «Los precios de transferencia en la nueva Ley del Impuesto sobre Sociedades desde la perspectiva de las Directrices de la OCDE de julio de 1995», *Carta tributaria*, Monografías, 1996, n.º 245.
- CAYON GALIARDO, A., «La interdicción de la discrecionalidad en la gestión tributaria», *REDF*, n.º 36.

CAYON GALIARDO, A., Prólogo a la obra de F.Serrano Antón, *La terminación convencional del procedimiento tributario y otras técnicas transaccionales*, Asociación Española de Asesores Fiscales, 1996.

CERVERA TORREJÓN, F., y MAGRANER MORENO, F. J., «El control judicial del valor comprobado: una cuestión abierta», *REDF*, 1995, n.º 87.

CLAUSS, «Steuerzahler und Finanzamt», *BB*, 1960.

CLAVERO ARÉVALO, M. F., «La doctrina de los principios generales del Derecho y las lagunas del ordenamiento administrativo», *RAP*, n.º 7, 1952.

CLAVERO ARÉVALO, M. F., Consideraciones generales sobre la vía gubernativa, en *Estudios dedicados al profesor García Oviedo, con motivo de su jubilación*, Universidad de Sevilla, Sevilla, 1954.

CLAVERO ARÉVALO, M., «Posibilidades de transacción con la Administración local», *REVI*, 1957, n.º 74.

CLAVERO ARÉVALO, M., *Estudios de Derecho administrativo*, Instituto García Oviedo, Universidad de Sevilla y Editorial Cívitas, Madrid, 1992.

CLAVIJO HERNÁNDEZ, F., y MAZORRA MANRIQUE, S., «La gestión tributaria en el ordenamiento tributario norteamericano», *REDF*, 1989, n.º 63.

COCIVERA, B., *Il Concordato tributario*, Società Editrice Libreria, Milán, 1948.

COING, H., *Grundzüge der Rechtsphilosophie*, 3.ª ed., Berlin&Walter de Gryter&Co, Berlín, 1976.

COMBARROS, V. E., *El Régimen tributario de las operaciones entre sociedades vinculadas*, Tecnos, Madrid, 1988.

CONSEIL D'ETAT, *Règles autrement les conflicts: conciliation, transaction, arbitrage en matière administrative*, La Documentation française, París, 1993.

CORDÓN EZQUERRO, T., «Los acuerdos previos sobre precios de transferencia (APA) (I)», *Carta Tributaria. Monografías*, n.º 249, 1996.

CORDÓN EZQUERRO, T., «Los acuerdos previos sobre precios de transferencia (APA) (y II)», *Carta Tributaria. Monografías*, n.º 250, 1996.

CORTÉS DOMÍNGUEZ, M., «Las estimaciones objetivas», *RDFHP*, n.º 54, 1964.

CORTÉS DOMÍNGUEZ, V., y otros, *Derecho procesal civil*, Colex, Madrid, 1996.

CORTÉS DOMÍNGUEZ, V., y otros, *Procesos civiles especiales*, Colex, Madrid, 1996.

COSCULLUELA MONTANER, L., *Manual de Derecho administrativo*, 7.ª ed., Cívitas, Madrid, 1996.

COTZA, P., «Sull'ambito applicativo degli accordi sostitutivi di provvedimenti», *Rivista amministrativa*, 1994, n.º 5.

CHIRULLI, P., y STELLA RICHTER, P., «Voz Transazione», en *Enciclopedia del Diritto*, vol. XLIV, Giuffrè editore, 1992.

D'ALFONSO, E., «Il concordato tributario», *Riv. Dir. Pubbl.*, 1935.

DAUBER, G., Möglichkeiten und Grenzen kooperativen Verwaltungshandeln, en *Wandel der Handlungsformen im öffentlichen Recht*, Bremen, 1991.

DEGENHART, C., «Das Verwaltungsverfahren zwischen Verwaltungseffizienz und Rechtsschutzauftrag», *DVBt*, 1982.

DELAUNAY, B., *L'amélioration des rapports entre l'Administration et les administrés (Contribution à l'étude des réformes administratives entreprises depuis 1945)*, LGDJ, París, 1993.

DELGADO PIQUERAS, F., «La “administrative dispute resolution act” de los Estados Unidos: Introducción, traducción y notas», *RAP*, n.º 131, 1993.

DELGADO PIQUERAS, F., «Las nuevas conquistas del principio constitucional de participación: Terminación convencional del procedimiento y medios consensuales de solución de conflictos administrativos», *Revista jurídica de Castilla-La Mancha*, n.º 18, 1993.

DELGADO PIQUERAS, F., *La Terminación convencional del Procedimiento Administrativo*, Ed. Aranzadi, Pamplona, 1995.

DEVOY, A., y SPARKES, K., «Recent Developments in Transfer Pricing», *Tax Planning International Review*, vol. 20, n.º 8, 1993.

DIAZ YANES, I., Amortizaciones, en AA.VV, *Guía del Impuesto sobre Sociedades*, CISS, Valencia, 1996.

DIEZ-PICAZO Y PONCE DE LEÓN, L., *El arbitrio de un tercero en los negocios jurídicos*, Bosch, Barcelona, 1957.

DIEZ-PICAZO Y PONCE DE LEÓN, L., *La doctrina de los actos propios*, Ed. Bosch, Madrid, 1963.

DIEZ-PICAZO Y PONCE DE LEÓN, L., «Eficacia e ineficacia del negocio jurídico», *ADC*, T.XIV.

DIEZ-PICAZO Y PONCE DE LEÓN, L., *Fundamentos del Derecho civil patrimonial*, vol. I, 4.ª ed., Cívitas, Madrid, 1993.

DIEZ-PICAZO Y PONCE DE LEÓN, L., y GULLÓN BALLESTEROS, A., *Sistema de Derecho civil*, vol.II, 7.ª ed., Tecnos, Madrid, 1995.

DUGUIT, L., *Tratado de Derecho constitucional*, T. I, Ancienne Librairie Fontemoing&Cía, París, 1921.

DUSS, M., «Zwischen Norm und Sachverhalt», *Archives für Schweizerisches Abgaberecht*, 1990/91.

ECHÉVARRIA, K., y FÉREZ, M., *Estudio sobre la incidencia de la nueva Ley de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común en la organización y modernización de la Generalitat valenciana*, Institut Valencià d'Administració Pública Valencia, 1994.

ECKERT, L., «Leistungsstörungen in verwaltungsrechtlichen Schuldverhältnissen», *DVBt*, 1962.

EHLERS, H., «Warum gibt es im Steuerrecht keine Vergleiche?», *DSrR*, 1965.

EICH, A., *Die tatsächliche Verständigung im Steuerverfahren und Steuerstrafverfahren*, Dr.Otto Schmidt, Colonia, 1992.

EICHHORN, G., *Vereinbarungen im Steuerrecht, ihre Arten, Voraussetzungen und Wirkungen*, en Becker, Enno y otros, *Vierteljahresschrift für Steuer- und Finanzrecht*, Carl Heymanns Verlag, Berlín, 1931.

ELORRIAGA PISARIK, G., «Algunos datos para la evolución del sistema actual», Comunicación a la intervención de S.Pastor Prieto «Causas y costes de la litigiosidad en materia tributaria: La experiencia existente y las alternativas para la resolución óptima de los conflictos en materia tributaria». Recogido en el Acta del Seminario «La finalización convencional de los procedimientos tributarios y otras técnicas transaccionales para la resolución de conflictos», *Doc 4/95*, IEF.

ELORRIAGA PISARIK, G., «La litigiosidad en materia probatoria (Una primera aproximación)», *Cuadernos de Formación*, n.º 31, 1996.

ENNECCERUS, L., *Derecho de obligaciones*, vol. II, 2.ª parte, Ed. Bosch, Barcelona, 1966.

ENNECCERUS, L., *Tratado de Derecho civil*, vol. II, 1.ª parte, 2.ª parte, Ed. Bosch, Barcelona, 1981.

ENTRENA CUESTA, R., «Consideraciones sobre la teoría general de los contratos de la Administración», *RAP*, n.º 24., 1957.

ERISCHEN, H-U, «Rechtsfragen des verwaltungsrechtlichen Vertrages», *VerwArch*, 68, 1977.

ERISCHEN, H.-U., y MARTENS, Wolfgang, *Allgemeines Verwaltungsrecht*, 8.ª ed., Walter de Gruyter, Berlín, 1988.

ESEVERRI MARTÍNEZ, E., «La tasación pericial contradictoria: pasado, presente o lo que puede ser el futuro», *Gaceta fiscal*, 1991, n.º 94.

ESPÍN, D., *Manual de Derecho civil español*, Vol. III, Ed. Revista de Derecho Privado, Madrid, 1983.

ESSER/WEYERS, *Schuldrecht*, Tomo II, Parte especial, 7.ª ed., C.F.Müller Juristischer Verlag, Heidelberg, 1991.

FALCÓN Y TELLA, R., El arbitraje tributario, en AA.VV., *Convención y arbitraje en el Derecho Tributario*, IEF, Madrid, 1996 (también publicado en *Quincena fiscal*, 1995, n.º 2).

FALCÓN Y TELLA, R., «La libertad de pactos y los precios de transferencia: efectos de la propuesta de valoración previa», *Quincena fiscal*, n.º 11, 1997, pp. 5 y ss.

FANLO LORAS, A., Traducción de la Ley italiana 7-8-1990, de nuevas normas en materia de procedimiento administrativo y de derecho de acceso a los documentos administrativos, *RAP*, n.º 124, 1991.

FERNÁNDEZ CUEVAS, J., «La perspectiva de los Tribunales económico-administrativos». Comunicación a la intervención de S. Pastor Prieto «Causas y costes de la litigiosidad en materia tributaria: La experiencia existente y las alternativas para la resolución óptima de los conflictos en materia tributaria». Recogida en el Acta del Seminario «La finalización convencional de los procedimientos tributarios y otras técnicas transaccionales para la resolución de conflictos», *Doc 4/95*, IEF.

FERNÁNDEZ DE VELASCO, R., «Relaciones jurídicas bilaterales de origen no contractual», *Revista General de Legislación y Jurisprudencia*, T. 144, 1924.

FERNÁNDEZ LÓPEZ, E., «La condonación automática de sanciones tributarias», *CT*, n.º 9, 1974.

FERNÁNDEZ MONTALVO, R., La jurisdicción contencioso-administrativa ante la revisión de los actos fruto de la transacción entre las partes: alcance de la actuación revisora. Análisis del art. 76 del Proyecto de Ley Reguladora de la Jurisdicción contencioso-administrativa, en AA.VV., *Convención y arbitraje en el Derecho Tributario*, IEF-Marcial Pons, Madrid, 1996.

FERNÁNDEZ PÉREZ, J. R., «Reglas de valoración: Operaciones vinculadas y otros supuestos especiales», en *El nuevo Impuesto de Sociedades*, vol. III, T. 5, Expansión, Madrid, 1995.

FERNÁNDEZ RODRÍGUEZ, T.-R., Los principios constitucionales del procedimiento administrativo, en *Gobierno y Administración en la Constitución*, vol. I, IEF, Madrid, 1988.

FERNÁNDEZ RODRÍGUEZ, T.-R., «Administración imperativa y Administración concertada en la vida económica», *El nuevo Derecho de la empresa*, Madrid, 1989.

FERREIRO LAPATZA, J. J., «Las funciones liquidadoras de la inspección de los tributos», *REDF*, 1976, n.º 11.

FERREIRO LAPATZA, J. J., *Curso de Derecho Financiero español*, 10.ª ed., Bosch, Madrid, 1988.

FERREIRO LAPATZA, J. J., Arbitraje sobre relaciones tributarias, en AA.VV., *Convención y arbitraje en el Derecho Tributario*, IEF, Madrid, 1996.

FIEDLER, W., «Zum Wirkungsbereich der clausula rebus sic stantibus im Verwaltungsrecht», *VerwArch*, 1976.

FLUCK, J., *Die Erfüllung des öffentlich-rechtlichen Verpflichtungsvertrages durch Verwaltungsakt*, Schriften zum Öffentlichen Recht, Berlín, 1985.

FORSTHOFF, E., *Tratado de Derecho administrativo*, Instituto de Estudios Políticos, Madrid, 1958.

FRANK, G., «Nichtigkeit des substituierenden Verwaltungsvertrages nach dem Verwaltungsverfahrensgesetz (VwVfG)», *DVBf*, 1977.

FRÍAS MARRERO, B., Inspección. Documentación, en AA.VV., *Comentarios a la Ley General Tributaria y líneas para su reforma*, vol. II, IEF, Madrid, 1991.

FROTSCHER, Tatsächliche Verständigung in Schätzungsfällen, en SCHWAR, *Kommentar zur AO*, Rudolf Haufe Verlag, Freiburg im Breisgau.

FUENTES QUINTANA, E., *Los principios de la imposición española y los problemas de su reforma*, Real Academia de Ciencias Morales y Políticas, Madrid, 1975.

GALGANO, F., *El negocio jurídico*, Blasco Gascó, F. de P. y Prats Albentosa, L., tr., Tirant lo Blanch, Valencia, 1992.

GALLEGO ANABITARTE, A., La acción concertada: nuevas y viejas técnicas jurídicas de la Administración. Contribución a la distinción entre la resolución y el contra-

- to administrativo, en *Libro Homenaje al profesor Juan Galván Escutía*, Universidad de Valencia, 1980.
- GARBIS, M. J., y otros, *Tax procedure and tax fraud. Cases and materials*, 3.ª ed., West publishing company, Minnesota, 1992.
- GARCÍA AMIGO, M., *Instituciones de Derecho civil*, T. I., Ed. Revista de Derecho Privado, Madrid, 1979.
- GARCÍA AÑOEROS, J., «Los poderes de comprobación, la actividad de liquidación y la discrecionalidad de la Administración Financiera», *REDF*, n.º 76, 1992.
- GARCÍA DE ENTERRIA, E., «La lucha contra las inmunidades del poder en el Derecho administrativo (poderes discrecionales, poderes de gobierno, poderes normativos)», *RAP*, n.º 38, 1962.
- GARCÍA DE ENTERRIA, E., «La figura del contrato administrativo», *RAP*, n.º 41, 1963.
- GARCÍA DE ENTERRIA E., y FERNÁNDEZ, T.-R., *Curso de Derecho administrativo*, T. I, 7.ª ed., Cívitas, Madrid, 1995.
- GARCÍA DE ENTERRIA E., y FERNÁNDEZ RODRÍGUEZ, T.-R., *Curso de Derecho administrativo*, T. II, 4.ª ed., Cívitas, Madrid, 1993.
- GARCÍA DE ENTERRIA, E., *Hacia una nueva justicia administrativa*, Cívitas, Madrid, 1989.
- GARCÍA DE LA MORA, L., y MARTÍNEZ LAGO, M. A., La sanción de las infracciones tributarias y su graduación, en *Comentarios a la Ley General Tributaria y líneas para su reforma (Homenaje a Fernando Sainz de Bujanda)*, vol. II, IEF, Madrid, 1991.
- GARCÍA MACHO, R., *Reserva de ley y potestad reglamentaria*, Ed. Ariel, Barcelona, 1988.
- GARCÍA NOVOA, C., *Las amortizaciones en el Impuesto sobre Sociedades*, Marcial Pons, Madrid, 1994.
- GARCÍA ORTEGA, P., *Manual de contratos del Estado*, 3.ª ed., Espasa Calpe, Madrid, 1987.
- GARCÍA TORRES, J., Tasación pericial contradictoria, comprobación de valores y «verdadero valor»: Notas para una aproximación crítica, en *Impuestos sobre Sucesiones, Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados*, vol. I, IEF, 1977.
- GARCÍA TORRES, J., Sobre un tema de arbitrio de tercero en el Derecho público: Notas para una reconstrucción dogmática de la Tasación pericial contradictoria, en AA.VV., *Estudios de Derecho tributario*, vol. I, IEF, Madrid, 1979.
- GARCÍA-MONCO, A. M., *La tasación pericial contradictoria*, Tecnos, Madrid, 1994.
- GARCÍA-TORRES FERNÁNDEZ, M. J., *La Amortización en el Impuesto sobre Sociedades y en el I.R.P.F.*, Granada, 1995.
- GARCÍA-TORRES FERNÁNDEZ, M. J., «La amortización en el IRPF», *CT*, n.º 77, 1996.
- GARCÍA-TREVIJANO FOS, J. A., «Aspectos de la Administración económica», *RAP*, n.º 12, 1953.
- GARCIA-TREVIJANO FOS, J. A., «Las evaluaciones globales y la jurisprudencia del Tribunal Supremo», *RDFHP*, n.º 46, 1962.
- GARDE ROCA, J. A., Presentación a la obra AA.VV., *Convención y arbitraje en el Derecho Tributario*, IEF-Marcial Pons, Madrid, 1996.
- GARGIULO, U., *Il concordato tributario*, Casa Editrice Dott Eugenio Jovene, Nápoles, 1947.
- GARRIDO FALLA, F., *Tratado de Derecho administrativo*, 9.ª ed., vol. II, Ed. Tecnos, Madrid, 1989.
- GARRIGUES, J., *Curso de Derecho mercantil*, 8.ª ed., Imprenta Aguirre, Madrid, 1983.
- GARRORENA MORALES, A., *El lugar de la ley en la Constitución española*, Centro de Estudios Constitucionales, Madrid, 1980.
- GATES, B. E., *How to represent your client before the IRS*, McGraw-Hill Book Company, 1983.
- GIANNINI, A. D., *Instituciones de Derecho Tributario*, (traducción y estudio preliminar de F. Sainz de Bujanda), Editorial de Derecho financiero, Madrid, 1957.
- GIANNINI, A. D., *I concetti fondamentali del Diritto tributario*, Unione Tipografico-Editrice Torinese, Turín, 1956.
- GIANNINI, M. S., *Diritto amministrativo*, vol. 2, 3.ª ed., Dott. A. Giuffrè Editore, Milán, 1993.
- GIANNINI, M. S., *El poder público*, L. Ortega Alvarez, tr., Cívitas, Madrid, 1991.
- GIMENO SENDRA, V., y otros, *Derecho Procesal Administrativo*, Tirant lo blanch, Valencia, 1993.
- GIMENO SENDRA, V., y otros, *Derecho procesal penal*, Colex, Madrid, 1996.
- GIULIANI FONROUGE, C. M., *Derecho financiero*, vol. I, 5.ª ed., Ediciones Depalma, Buenos Aires, 1993.
- GÖTZ, V., «Hauptprobleme des verwaltungsrechtlichen Vertrages», *JuS*, 1970, n.º 1.
- GÖTZ, V., «Der rechtswidrige verwaltungsrechtliche Vertrag», *DöV*, 1973.
- GÖTZ, V., «Das neue Verwaltungsverfahrensgesetz», *NJW*, 1976.
- GÓMEZ CABRERA, C., «Alcance de la revisión judicial del valor comprobado por la Administración: ¿sustitución o simple anulación?», *Impuestos*, 1996, n.º 13.
- GÓMEZ-POMAR RODRÍGUEZ, J., «Los acuerdos previos sobre precios de transferencia: Una reflexión desde la experiencia americana», *Papeles de trabajo del IEF*, n.º 14, 1994.
- GONZÁLEZ MÉNDEZ, A., «La conformidad al acta inspectora como criterio de graduación de las sanciones tributarias», *REDF*, 1988, n.º 57.
- GONZÁLEZ PÉREZ, J., *Comentarios a la Ley de la Jurisdicción contencioso-administrativa*, Cívitas, Madrid, 1987.
- GONZÁLEZ PÉREZ, J., y GONZÁLEZ NAVARRO, F., *Régimen jurídico de las Administraciones públicas y procedimiento administrativo común (Ley 30/1992, de 26 de noviembre)*, Ed. Cívitas, Madrid, 1993.



GONZÁLEZ PÉREZ, J., y GONZÁLEZ NAVARRO, F., *Comentarios a la Ley 30/92, de 26 de noviembre, de Régimen jurídico de las Administraciones públicas y procedimiento administrativo común*, 2.ª ed., Cívitas, Madrid, 1994.

GONZÁLEZ PÉREZ, J., y GONZÁLEZ SALINAS, P., *Procedimiento administrativo local*, T.I, Introducción. Parte general, 2.ª ed., Publicaciones Abella. El consultor de los Ayuntamientos y de los Juzgados, Madrid, 1993.

GONZÁLEZ POVEDA, V., *Tratados y Convenios internacionales*, CISS, Valencia, 1988.

GONZÁLEZ-CUELLAR SERRANO, M. L., «El arbitraje en el Derecho Tributario», *Estudios Financieros*, n.º 167, 1997.

GONZÁLEZ-CUELLAR SERRANO, N., *La prueba en el proceso administrativo (objeto, carga y valoración)*, Colex, Madrid, 1992.

GROSSE, T., «Die Schlussbesprechung- ein orientalischer Bazar?», *Die steuerliche Betriebsprüfung*, 3/1986.

GUASP, J., *Comentarios a la Ley de Enjuiciamiento Civil*, Ed. Aguilar, Madrid, 1943.

GULLÓN BALLESTEROS, A., La transacción, en *Tratado práctico y crítico de Derecho civil*, T.XLIII, vol. 2º, Instituto Nacional de Estudios Jurídicos, Madrid, 1964.

GUSY, C., «Öffentliche-rechtliche Verträge zwischen Staat und Bürgern», *DVBl*, 1983.

HARTZ, «Vereinbarungen zwischen dem Finanzamt und den Steuerpflichtigen, besonders im Zusammenhang mit Betriebsprüfungen», *DB*, n.º 14, 1963.

HAUEISEN, F., «Unterschiede in den Bindungswirkungen von Verwaltungsakt, öffentlich-rechtlichem Vertrag, gerichtlichem Vergleich und Urteil», *NJW*, 1963.

HAUEISEN, F., «Die Bestandskraft verwaltungsgerichtlicher Vergleiche», *DVBl*, 1968, n.º 8.

HAUEISEN, F., «Zur Zulässigkeit, Wirksamkeit und Nichtigkeit des öffentlich-rechtlichen Vertrages», *NJW*, 1969, n.º 4.

HAURIOU, M., *Principes de Droit public*, 2.ª ed., Recueil Sirey, París, 1916.

HEUN, W., «Die Zulässigkeit öffentlich-rechtlicher Verträge im Bereich der Kommunalabgaben», *DöV*, 1989.

HORST, T. O., Transfer Pricing In The United States, en *The Tax Treatment of Transfer Pricing*, T. II, International Bureau of Fiscal Documentation, 1992.

HÜBSCHMANN, W., y otros, *Kommentar zur Abgabenordnung und Finanzgerichtsordnung*, 10.ª ed., Otto Schmidt, Colonia, 1995.

IMBODEN, M., *Der verwaltungsrechtliche Vertrag*, Helbing&Lichtenhahn, Basel, 1958.

ITALIA, V., y BASSANI, M., coord., *Procedimiento administrativo e diritto di accesso ai documenti*, Giuffrè editore, Milán, 1991.

IWANEK, S., «Aufhebung der Bindungswirkung einer tatsächlichen Verständigung», *DStR*, 38/93.

JACOB, F., Transfer Pricing in the Federal Republic of Germany, en *The Tax Treatment of Transfer Pricing*, T. II, International Bureau of Fiscal Documentation, 1994.

JELLINEK, G., *System der subjectiven öffentlichen Rechte*, Scientia Verlag, Aalen, 1964.

JELLINEK, W., *Verwaltungsrecht*, 3.ª ed., Lehrmittel-Verlag, Colonia, 1948.

JEZE, G., *Principios generales del Derecho administrativo*, T. I, Depalma, Buenos Aires, 1948.

JEZE, G., *Principios generales del Derecho administrativo*, T. III, Depalma, Buenos Aires, 1949.

JEZE, G., *Principios generales del Derecho administrativo*, T. IV, Depalma, Buenos Aires, 1950.

JUAN PEÑALOSA, J. L. de, Los Jurados fiscales, en *VII Semana de Estudios de Derecho Financiero*, 1959.

KAPP, R., «Vergleich (Vereinbarungen) über Steueransprüche», *DStZ*, 7, 1942.

KNACK, H. J., «Der öffentlich-rechtliche Vertrag im Musterentwurf eines Verwaltungsverfahrensgesetzes», *DVBl*, 1965.

KNACK, H. J., *Verwaltungsverfahrensgesetz*, 3.ª ed., Carl Heymanns Verlag, Colonia, 1989.

KNEPPER, K. H., «Der Vergleich im Steuerrecht», *BB*, 1986.

KNOCH, K., *Abgabenordnung*, 3.ª ed., Carl Heymanns Verlag, Colonia, 1986.

KÖNIG, K., «Rechtliche und tatsächliche Formen des Verwaltungshandelns», *VR*, 1990.

KOPP, F. O., *Verwaltungsgerichtsordnung*, C.H.Beck'sche Verlagsbuchhandlung, München, 1992.

KORMANN, K., *System des rechtsgeschäftlichen Staatsakte*, Verlag von Julius Springer, Berlín, 1910.

KOTTKE, J., *System des subordinationsrechtlichen Verwaltungsvertrages*, tesis doctoral, Hamburgo, 1966.

KRAUSE, P., «Die Willenserklärungen des Bürgers im Bereich des öffentlichen Rechts», *VerwArch*, 1970.

KRAUSE, P., *Rechtsformen des Verwaltungshandelns*, Duncker & Humblot, Berlín, 1974.

KRAUSHAAR, R., Bindung der Finanzverwaltung an Vereinbarungen über Sachverhaltsbeurteilungen in Rahmen einer steuerlichen Aussenprüfung, en *Steuerberaterkongressreport*, 1986, C.H.Beck'sche Verlagsbuchhandlung, Munich, 1986.

KREBS, W., «Contratos y convenios entre la Administración y particulares», *Documentación Administrativa*, 235/236, 1993.

KRUSE, H. W., «An den Grenzen von Treu und Glauben», *Steuer und Wirtschaft*, 1958, I.

LABAND, P., «Besprechung von: O.Mayer, Theorie des französischen Verwaltungsrechts», *AöR*, T.2, 1887.

LABAND, P., *Das Staatsrecht des Deutschen Reiches*, T. I, 5.ª ed. Tübingen, 1911.

- LACRUZ BERDEJO, J. L., *Manual de Derecho civil*, 2.ª ed., Bosch, Barcelona, 1984.
- LAMBERT, T., Contentieux et contrôle fiscal: exam des pratiques, en AA.VV., *Contrôle fiscal (Principes et Pratique)*, Económica, París, 1988.
- LAMBERT, T., *Contrôle fiscal (Droit et pratique)*, Puf, París, 1991.
- LANAU VIÑALS, R., «La finalización del procedimiento inspector. Las actas», *Impuestos*, n.º 12, 1987.
- LARENZ, K., *Base del negocio jurídico y cumplimiento de los contratos*, C. Fernández Rodríguez, tr., Ed. Revista de Derecho privado, Madrid, 1956.
- LARENZ, K., *Lehrbuch des Schuldrecht*, T. I, Parte general. 14.ª ed., C.H.Beck'sche Verlagsbuchhandlung, Munich, 1987.
- LARENZ, K., *Metodología de la ciencia del Derecho*, M. Rodríguez Molinero, tr., Ediciones Ariel, Barcelona, 1994.
- LARENZ, K., *Methodenlehre der Rechtswissenschaft*, Springer-Lehrbuch, Berlín, 1992.
- LASARTE, J., «El principio de legalidad tributaria en el proyecto de Constitución española de 1978», *REDF*, n.º 19, 1978.
- LASARTE ÁLVAREZ, C., *Principios de Derecho Civil*, T.III, 3.ª ed., Trivium, Madrid, 1995.
- LAUBADERE, A. DE, *Traité theorique et pratique des contrats administratifs*, vol. I, Librairie générale de Droit et de jurisprudence, París, 1983.
- LECEA Y LEDESMA, I. DE, El Consell tributari municipal, en AA.VV., *Convención y arbitraje en el Derecho Tributario*, IEF, Madrid, 1996.
- LEGUINA VILLA, J., y SÁNCHEZ MORÓN, M. (directores), *La nueva Ley de régimen jurídico de las Administraciones públicas y del procedimiento administrativo común*, Ed.Tecnos, Madrid, 1993.
- LITTBARSKI, S., *Der Wegfall der Geschäftsgrundlage im öffentlichen Recht*, Peter Lang, Frankfurt am Main, Berna, 1982.
- LÖWER, K., «Der verwaltungsgerichtliche Prozessvergleich als materielles Rechtsgeschäft», *VerwArch*, n.º 56, 1965.
- LONGONI, M., «L'adesione del contribuyente», en *Come fare Pace con il fisco*, Italia Oggi, 27-11-1994.
- LÓPEZ BERENGUER, J., *Los Jurados tributarios*, Ed. de Derecho Financiero, Madrid, 1963.
- LÓPEZ BERENGUER, J., «La organización de los Jurados Tributarios», *RDFyHP*, n.º 77, 1963.
- LÓPEZ MARTÍNEZ, J., «Nuevas relaciones entre la Administración tributaria y los administrados, repercusiones jurídico-dogmáticas», *Rev. de la Facultad de Derecho de la Universidad de Granada*, 1989-92, n.º 17-20.
- LÓPEZ MENUDO, F., «Los principios generales en el procedimiento administrativo», *RAP*, 1992.
- LÓPEZ RAMOS, «Reflexiones sobre el ámbito de aplicación de la Ley de Régimen Jurídico de las Administraciones públicas», *RAP*, 1993.
- LOZANO SERRANO, C., «La actividad inspectora y los principios constitucionales», *Impuestos*, 1990, Tomo I.
- LUNA SERRANO, A., *La ineficacia de la transacción*, Anales de la Academia Matritense y del Notariado, 1980, vol. XXIII.
- MAASSEN, K., *Regelungen mit dem Finanzamt (Auskünfte, Zusagen und Vereinbarungen im Steuerrecht)*, Dr. Otto Schmidt, Colonia, 1959.
- MAGRANER MORENO, F., «Antecedentes y estado actual de los criterios de graduación de las sanciones tributarias», *CT*, n.º 59, 1989.
- MALLIEU-LASSUS, M., La prévention du contentieux, en *L'amélioration des rapports entre l'Administration fiscale et les contribuables*, Actes du Colloque de la Societe française de Droit fiscal, Orleans, 15 y 16-septiembre-1988, Collection Université D'Orleans, Orleans, 1989.
- MALVAREZ PASCUAL, L. A., *La nueva regulación del Impuesto sobre Sociedades: el régimen general*, CEF, Madrid, 1996.
- MANTERO SAENZ, A., «La consulta vinculante», *RDFyHP*, n.º 122, 1976.
- MANTERO SAENZ, A., *Procedimiento en la Inspección Tributaria*, Escuela de Hacienda Pública, Ministerio de Economía y Hacienda, 3.ª ed., Madrid, 1987.
- MANTERO SAENZ, A., La valoración por perito, en *XXV Semanas de Estudios de Derecho Financiero*, Madrid, IEF, 1990.
- MANTERO SAENZ, A., Inspección. Documentación, en AA.VV, *Comentarios a la Ley General Tributaria y líneas para su reforma (Homenaje Fernando Sainz de Bujanda)*, vol. II, IEF, Madrid.
- MARÍN-BARNUEVO FABO, D., *Presunciones y técnicas presuntivas en Derecho Tributario*, McGraw-Hill, Madrid, 1996.
- MARÍN-BARNUEVO FABO, D., «La naturaleza de la actividad probatoria desarrollada en los procedimientos tributarios», *Fisco*, n.º 74/75, 1996.
- MARÍN-BARNUEVO FABO, D., *La protección del mínimo existencial en el ámbito del IRPF*, Colex, Madrid, 1996.
- MARÍN-BARNUEVO FABO, D., «La distribución de la carga de la prueba en Derecho Tributario», *REDF*, n.º 94, 1997, pp. 185 y ss.
- MARÍN-BARNUEVO FABO, D., y EHMCKE, T., «Der Rechtsschutz bei steuerrechtlichen Streitigkeiten in Spanien», *StuW*, n.º 3, 1997, pp. 193 y ss.
- MÁRQUEZ ROMERO, P., *El allanamiento en el proceso civil*, Ed. Comares, Granada, 1992.
- MARTENS, J., «Normenvollzug durch Verwaltungsakt und Verwaltungsvertrag», en *Archiv des öffentlichen Rechts*, 1964.
- MARTENS, J., «Vergleichsvertrag im Steuerrecht?», *StuW*, n.º 2/1986.
- MARTÍN DELGADO, J. M., «Los principios de capacidad económica e igualdad en la Constitución española de 1978», *HPE*, n.º 60, 1979.
- MARTÍN QUERALT, J., Comentario al Impuesto sobre Bienes Inmuebles. Base imponible (actualización 1993), *Haciendas locales*, CISS, T.4.

- MARTÍN QUERALT, J., «La aplicación de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, en los procedimientos administrativos en materia tributaria», *Tribuna fiscal*, 1993, n.º 32.
- MARTÍN QUERALT, J., y otros, *Curso de Derecho financiero y tributario*, 7.ª ed., Tecnos, Madrid, 1996.
- MARTÍN QUERALT, J., «Algo más que una reforma: los acuerdos previos sobre precios de transferencia», *Tribuna fiscal*, n.º 66, 1996.
- MARTÍN QUERALT, J., «Pactos sí...según Derecho», editorial de *Tribuna fiscal*, n.º 72, 1996.
- MARTÍN REBOLLO, L., «La Administración de garantías: Vigencia y limitaciones», *Revista del Centro de Estudios Constitucionales*, n.º 13, 1992.
- MARTÍN-RETORTILLO BAQUER, L., «La participación en la Administración pública. Principios y límites en La Participación», *Anuari de la Facultat de Dret, Estudi General de Lleida*, 1985.
- MARTÍN-RETORTILLO BAQUER, S., «La institución contractual en el derecho administrativo: en torno al problema de la igualdad de las partes», *RAP*, n.º 29, 1959.
- MARTÍN-RETORTILLO BAQUER, S., «Reflexiones sobre el “procedimiento administrativo común”», *RAP*, n.º 131, 1993.
- MARTÍNEZ LAFUENTE, A., *La condonación de las sanciones tributarias*, IEF, Madrid, 1980.
- MARTÍNEZ LAFUENTE, A., «La comprobación de valores a efectos tributarios: Aspectos sustantivos», *HPE*, 1983, n.º 80.
- MARTÍNEZ LAGO, M. A., «Consideraciones de un criterio de graduación de las sanciones tributarias. La conformidad del sujeto pasivo, del retenedor o del responsable a la propuesta de liquidación que se le formule», *Gaceta Fiscal*, n.º 63, 1989.
- MAURER, H., «Das Verwaltungsverfahrensgesetz des Bundes», *JuS*, 1976.
- MAURER, H., «Der Verwaltungsvertrag -Probleme und Möglichkeiten», *DVBl*, 1989.
- MAURER, H., *Allgemeines Verwaltungsrecht*, C.H.Beck'sche Verlagsbuchhandlung, Munich, 1990.
- MAYER, F., y KOPP, F., *Allgemeines Verwaltungsrecht*, 5.ª ed., Boorberg, Stuttgart, 1985.
- MAYER, G., *Die Zusage nach der Abgabenordnung 1977*, tesis doctoral, Berlín, 1991.
- MAYER, O., «Zur Lehre vom öffentlich-rechtlichen Vertrag», *AöR*, 3, 1888.
- MEILAN GIL, J. L., «La actuación contractual de la Administración pública española. Una perspectiva histórica», *RAP*, n.º 99, 1982.
- MELLWITZ, A., Comentario a la Sentencia del BVerwG de 28-3-1962, *DVBl*, 1962.
- MENÉNDEZ MORENO, A., Los sujetos pasivos de la obligación tributaria, en AA.VV., *Comentarios a la Ley General Tributaria y líneas para su reforma (Homenaje a Fernando Sainz de Bujanda)*, vol. I, IEF, Madrid, 1991.
- MENÉNDEZ REXACH, A., *Los convenios entre Comunidades Autónomas: Comentario al art.145.2 de la Constitución*, Instituto de Estudios de Administración Local, Madrid, 1982.
- MENÉNDEZ REXACH, A., Procedimiento administrativo, finalización y ejecución, en LEGUINA VILLA, J., y SÁNCHEZ MORÓN, M., *La nueva Ley de régimen jurídico de las Administraciones públicas y del procedimiento administrativo común*, Ed. Tecnos, Madrid, 1993.
- MENGER, C.-F., «Höchststrichterliche Rechtsprechung zum Verwaltungsrecht», *VerwArch*, 52, 1961.
- MERKL, A., *Teoría general de Derecho administrativo*, Editorial Revista de Derecho Privado, Madrid, 1935.
- METELMANN, H., «Die Vertretung von Behörde im Verwaltungsprozess», *DVBl*, 1995.
- MEXIA ALGAR, J., Las consultas tributarias, en AA.VV., *Estudios de Derecho Tributario*, vol. 2, IEF, Madrid, 1979.
- MEYER, H., y BORGS-MACIEJEWSKI, H., *Verwaltungsverfahrensgesetz*, 2.ª ed., Metzner, Frankfurt a.M., 1982.
- MEYER-HESEMANN, W., «Die Zulässigkeit gesetzesinkongruenter verwaltungsrechtlicher Vergleichsverträge und Prozessvergleiche», *DVBl*, 1980.
- MIELE, G., *La manifestazione di volontà del privato nel Diritto amministrativo*, Studi dell' Instituto di Diritto pubblico e legislazione sociale della R. Università di Roma, Anonima Romana Editoriale, Roma, 1931.
- MILATZ, J. E., «Die tatsächliche Verständigung im Steuerrecht», *INF*, 13/1986.
- MOHR, H., «Austauschverträge mit Steuerbehörden», *NJW*, 1978, n.º 16/17.
- MONEDERO GIL, J. I., *Doctrina del contrato del Estado*, IEF, Madrid, 1977.
- MORANGE, J., «La nature juridique des actes d'imposition», *Revue de Science et de Législation Financières*, 1950.
- MORENO CATENA, V., y otros, *Introducción al Derecho procesal*, Colex, Madrid, 1996.
- MORENO TORRES, J. L., «Los convenios y evaluaciones globales como negocio jurídico administrativo», *VIII SEDF*, 1960.
- MOSCHETTI, F., Las posibilidades de acuerdo entre la Administración financiera y el contribuyente en el ordenamiento italiano, M. D. Piña Garrido, tr., en AA.VV., *Convención y arbitraje en el Derecho Tributario*, IEF-Marcial Pons, Madrid, 1996. También publicado como «Posibilità di accordo tra Amministrazione finanziaria e contribuyente», *Il Fisco*, 1995.
- MOXO RUANO, «Notas sobre la naturaleza jurídica de las transacciones», *RDP*, 1950.
- MOZO SEOANE, A., *La discrecionalidad de la Administración en España*, Montecorvo, Madrid, 1985.
- MUÑOZ MERINO, A., *Privilegios del Crédito Tributario (el Derecho de Prelación General)*, Aranzadi, Pamplona, 1996.
- NAVARRINE, S. C., y ASOREY, R. O., *Arbitraje*, Ed. La Ley, Buenos Aires, 1992.
- NAWIASKY, H., *Cuestiones fundamentales de Derecho Tributario*, IEF, Madrid, 1982.
- NÚÑEZ PÉREZ, G. G., «La actividad administrativa de comprobación tributaria», *REDF*, 1987, n.º 53.

- OBERMAYER, K., Der nichtlige öffentlich-rechtliche Vertrag nach par. 59 VwVfG, en MAUNZ, T., *Verwaltung und Rechtsbindung (Festschrift zum hundertjährigen Bestehen des Bayerischen Verwaltungsgerichtshofes)*, Richard Boorberg Verlag, Munich, 1979.
- OBERMAYER, K., *Kommentar zum Verwaltungsverfahrensgesetz*, 2.ª ed., Luchterhand, Colonia, 1990.
- OCDE, *Precios de transferencia y empresas multinacionales (Dos Informes del Comité de Asuntos Fiscales)*, J. M. de la Villa Gil, tr., Instituto de Planificación contable, Madrid, 1986.
- OCDE, *Droits et obligations des contribuables. Description de la situation légale dans les pays de l'OCDE*, París, 1990.
- OCDE, Informe, «Transfer Pricing Guidelines For Multinational Enterprises and Tax Administrations», *Intertax*, 1994, 8/9.
- OGAYAR Y AYLLÓN, T., *El contrato de compromiso y la institución arbitral*, Ed. Revista de Derecho privado, Madrid.
- OLSON, L. S., y otros, «Advance Pricing Agreements: The Role of the Economic Study», *Tax Notes*, vol. 63, n.º 13, 1994.
- ORTEGA ÁLVAREZ, L., «La coacción institucional para desistir del acceso al juez», *RAP*, n.º 100-102, vol.II, 1983.
- ORTÍZ CALLE, E., *La Agencia Estatal de Administración Tributaria*, tesis doctoral inédita, Universidad Carlos III de Madrid, Getafe, 1996.
- OTTO, I. DE, *Derecho constitucional. Sistema de fuentes*, Ariel Derecho, Barcelona, 1987.
- PAJNO, A., «Riflessioni e suggestioni a proposito della Legge 7 agosto 1990 Nr. 241 a due anni dalla sua entrata in vigore», *Diritto processuale amministrativo*, 1993, n.º 3.
- PALANDT, O., *Bürgerliches Gesetzbuch*, 53 ed., C.H.Beck'sche Verlagsbuchhandlung, Munich, 1994.
- PALAO TABOADA, C., «Naturaleza y efectos jurídicos de la conformidad del contribuyente con las actas de la Inspección», *HPE*, n.º 21, 1973.
- PALAO TABOADA, C., Naturaleza y estructura del procedimiento de gestión tributaria en el Derecho español, estudio preliminar a la obra de A. Berliri, *Principios de Derecho Tributario*, III, Editorial de Derecho Financiero, Madrid, 1973.
- PALAO TABOADA, C., «Declaración de incompetencia de los Jurados», *REDF*, 1974, n.º 3.
- PALAO TABOADA, C., Apogeo y crisis del principio de capacidad contributiva, en *Estudios jurídicos en homenaje al profesor Federico de Castro*, vol. II, Tecnos, Madrid, 1976.
- PALAO TABOADA, C., *Ordenanza Tributaria Alemana* (traducción y notas de la Abgabenordnung), IEF, Madrid, 1980.
- PALAO TABOADA, C., «El nuevo procedimiento de Inspección tributaria», *HPE*, n.º 80, 1983.
- PALAO TABOADA, C., «El Reglamento de la Inspección: Una disposición tardía e insuficiente», *Gaceta fiscal*, n.º 37, 1986.
- PALAO TABOADA, C., La prueba en el procedimiento de gestión tributaria, en AA.VV., *Comentarios a la Ley General Tributaria y líneas generales para su reforma (Homenaje a Fernando Sainz de Bujanda)*, vol. II, IEF, Madrid, 1991.
- PALAO TABOADA, C., «La posición del contribuyente frente a la Administración tributaria», *CT*, n.º 69, 1994.
- PALAO TABOADA, C., «Notas a la Ley 25/1995, de 20 de julio, de modificación parcial de la Ley General tributaria», *Estudios Financieros*, n.º 153, 1995.
- PALAO TABOADA, C., «Notas a la Ley 25/1995, de 20 de julio, de modificación parcial de la Ley General tributaria», *Estudios Financieros*, n.º 155, 6/1996.
- PALAO TABOADA, C., «Los principios de capacidad económica e igualdad en la jurisprudencia del Tribunal Constitucional español», *REDF*, n.º 88, 1995.
- PALAO TABOADA, C., y BANACLOCHE, J., «Operaciones vinculadas y valores de mercado después del nuevo Impuesto sobre Sociedades», *Impuestos*, 1996, n.º 7.
- PALAO TABOADA, C., Los precios de transferencia, en PALAO TABOADA, C., y otros, *Temas pendientes de Derecho Tributario*, Cedecs, Barcelona, 1997, pp. 9 y ss.
- PARADA VÁZQUEZ, J. R., *Derecho administrativo I. Parte general*, 8.ª ed., Marcial Pons, Madrid, 1996.
- PAREJO ALFONSO, L., «La participación en el Estado social» *Actualidad administrativa*, n.º 5, 1987.
- PAREJO ALFONSO, L., *Estado social y Administración pública. Los postulados constitucionales de la reforma administrativa*, Ed. Cívitas, Madrid, 1983.
- PAREJO ALFONSO, L., «La eficacia como principio jurídico de la actuación de la Administración pública», *Documentación Administrativa*, n.º 218-219.
- PAREJO ALFONSO, L., *Crisis y renovación en el Derecho público*, CEC, Madrid, 1991.
- PAREJO ALFONSO, L., y otros, *Manual de Derecho administrativo*, vol. 1, 4.ª ed., Ariel Derecho, Barcelona, 1996.
- PAREJO ALFONSO, L., Objeto y ámbito de aplicación de la Ley de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común. Las relaciones interadministrativas, en AA.VV., *Comentarios a la Ley de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común*, Comunidad de Madrid, Consejería de Hacienda, Madrid, 1993.
- PAREJO ALFONSO, L., *Eficacia y Administración. Tres estudios*, MAP, Madrid, 1995. También publicado en AA.VV., *Convención y arbitraje en el Derecho Tributario*, IEF-Marcial Pons, Madrid, 1996.
- PASCUAL PEDREÑO, E., *Impuesto sobre Sociedades y contabilidad*, Lex Nova, Valladolid, 1996.

- PASTOR PRIETO, S., *Disuasión óptima de la evasión fiscal y costes de imposición de las sanciones tributarias*, Universidad Carlos III de Madrid e Instituto de Derecho y Economía, 1993.
- PASTOR PRIETO, S., «Qué hacer con los conflictos fiscales. Un análisis económico de las propuestas de Actas de Conformidad», *HPE*, 132/1995.
- PASTOR PRIETO, S., Causas y costes de la litigiosidad en materia tributaria: La experiencia existente y las alternativas para la resolución óptima de los conflictos en materia tributaria. Ponencia expuesta en el Seminario «La finalización convencional de los procedimientos tributarios y otras técnicas transaccionales para la resolución de conflictos», IEF, mayo 1995. Recogida en el Acta del Seminario, *Doc 4/95*, IEF.
- PAULICK, H., «Steuervereinbarungen und Vergleiche im Steuerrecht», *JuS*, 1966.
- PEDRAZA BOCHONS, J. V., Incompetencia de los órganos administrativos tributarios, en *Comentarios a la Ley General Tributaria y líneas para su reforma (Homenaje a Fernando Sainz de Bujanda)*, vol. II, IEF, Madrid, 1991.
- PELAEZ, F. J., *La transacción. Su eficacia procesal*, Bosch, Casa Editorial, Barcelona, 1987.
- PEMÁN MEDINA, P., Los Jurados Tributarios en el Derecho positivo vigente, en AA.VV., *Estudios de Derecho Tributario*, vol. II, IEF, Madrid, 1979.
- PÉREZ DE AYALA, J. L., y GONZÁLEZ, E., *Curso de Derecho Tributario*, T. II, Edersa, Madrid, 1976.
- PÉREZ DE AYALA, J. L., «Sugerencias para una interpretación funcional de las normas tributarias sobre amortización», *Impuestos*, 1986, I.
- PÉREZ DE AYALA, J. L., *Derecho Financiero*, vol. I, Ed. de Derecho Financiero, Madrid, 1986.
- PÉREZ MORENO, A., «Crisis de la participación administrativa», *RAP*, n.º 119, 1989.
- PÉREZ ROYO, F., *Infracciones y sanciones tributaria*, IEF, Madrid, 1972.
- PÉREZ ROYO, F., *Derecho financiero y tributario. Parte general*, 6.ª ed., Ed. Cívitas, Madrid, 1996.
- PÉREZ-EMBED WAMBA, C. M., «La tasación pericial contradictoria tras la reforma del art. 52 de la LGT por la Ley 31/90, de P.G.E. para 1991», *Tribuna fiscal*, 1995, n.º 55.
- PERIS GARCÍA, P., *La comprobación de valores y las garantías del contribuyente*, Cuadernos Cívitas, Madrid, 1996.
- PETERS, H., Verwaltung ohne gesetzliche Ermächtigung?, en *Festschrift für Hans Huber*, 1961.
- PETRILLO, A. M., «Gli accordi amministrativi nella legge 7 agosto 1990 N.241, relativa alla disciplina del procedimento amministrativo», *Rivista amministrativa della Repubblica italiana*, 1992, n.º 11-12.
- PIEPER, «Zulässigkeit und Funktion des öffentlich-rechtlichen Vertrages im Verhältnis Staat und Bürger, insbesondere im Vergleich zur Funktion des Verwaltungsaktes», *DVBl*, 1976.
- PITSCHAS, R., *Verwaltungsverantwortung und Verwaltungsverfahren*, C.H.Beck'sche Verlagsbuchhandlung, Munich, 1990.
- PONT MESTRES, M., «Los documentos de la Inspección: Diligencias, comunicaciones, informes y actas», *RDFHP*, n.º 171, 1984.
- PONT MESTRES, M., Comprobación y liquidación, en AA.VV., *Comentarios a la Ley General Tributaria y líneas para su reforma (Homenaje a Fernando Sainz de Bujanda)*, vol. II, IEF, Madrid, 1991.
- PONT MESTRES, M., Una aproximación a modo de introducción acerca de la significación de la Ley 30/92 en el marco de los procedimientos tributarios, en PONT MESTRES, M., coord., *Incidencia en los procedimientos en la Ley 30/92 de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo*, Marcial Pons, Madrid, 1995.
- POVEDA BLANCO, F., «Tratamiento fiscal de las amortizaciones», *CT*, 1982, n.º 42.
- PUGLIESE, F. P., «Il procedimento amministrativo tra autorità e "contrattazione"», *Rivista trimestrale di Diritto pubblico*, 1971, n.º 4.
- PUGLIESE, M., *Instituciones de Derecho tributario. Derecho tributario*, Alfonso Cortina, tr., Fondo de Cultura, México, 1976.
- PUIG BRUTAU, J., *Compendio de Derecho civil*, vol. II, Bosch, Barcelona, 1987.
- PUIG BRUTAU, J., *Fundamentos de Derecho civil*, T. II, vol. II, Barcelona, 1956.
- PÜTTNER, G., «Wider den öffentlich-rechtlichen Vertrag zwischen Staat und Bürger», *DVBl*, 1982.
- PUMP, H., «Vorteilhafte Gestaltungen durch sog. tatsächliche Verständigungen im Steuerrecht», *INF*, 21/1990.
- PUNKE, J., *Verwaltungshandeln durch Vertrag*, tesis doctoral, Kiel, 1988.
- RAMALLO MASSANET, J., «Derecho fiscal frente al Derecho civil: Discusión en torno a la naturaleza del Derecho fiscal entre L. Trotaas y F. Geny», *Revista de la Facultad de Derecho de la Universidad Complutense de Madrid*, vol. XVII, n.º 46, Madrid, 1973.
- RAMALLO MASSANET, J., Prólogo a la obra de J.Arrieta Martínez de Pisón, *Las actas de la Inspección de los tributos*, Cívitas, Madrid, 1994.
- RAMALLO MASSANET, J., y PEÑUELAS REIXACH, Ll., Ponencia General. La determinación de la base imponible en la propiedad inmueble, XLV.º Congreso Internacional de Derecho Financiero y Tributario, *Cahiers de droit fiscal international*, vol. LXXVI a, Barcelona, 1991.
- RAMALLO MASSANET, J., La eficacia de la voluntad de las partes en las obligaciones tributarias, en AA.VV., *Convención y arbitraje en el Derecho Tributario*, IEF, Madrid, 1996 (también publicado en *CT*, 76/1995).
- REBMANN, K., y SACKER, J., *Münchener Kommentar. Bürgerliches Gesetzbuch. Schuldrecht*, Parte especial, T. II, C.H.Beck'sche Verlagsbuchhandlung, Munich, 1986.

REBOLLO ÁLVAREZ-AMANDI, A., «Las relaciones entre el Derecho Administrativo y el Derecho Tributario. Análisis de la ejecutividad de los actos de la Administración», *Gaceta fiscal*, n.º 133, 1995.

RECKERS, H., *Gesetzwidrigw und gesetzesabweichende Regelungen in Verwaltungs-verträgen zwischen Bürger und Staat*, Tesis doctoral, Tübingen, 1988.

REDEKER, K., «Die Regelung des öffentlich-rechtlichen Vertrages im Musterentwurf», *DöV*, 1966.

RENCK, L., «Bestandskraft verwaltungsrechtlicher Verträge?», *NJW*, 1970.

RENCK, L., Reseña al libro de W. Bosse «Der subordinationsrechtliche Verwaltungs-vertrag als Handlungsform öffentlicher Verwaltung», *BayVBl*, 1976.

RICHER, D., *Les procédures fiscales*, Que sais-je, París, 1990.

RICKLI, P., *Die Einigung zwischen Behörde und Privaten im Steuerrecht*, Helbing und Lichtenhahn, Basel und Frankfurt am Main, 1987.

RIZZARDI, R., «Gran ritomo del concordato per imprese e autonomi», *Le novità fiscal*, dic. 1994.

ROCA MARTÍNEZ, J. M., *Arbitraje e instituciones arbitrales*, Ed. Bosch, Barcelona, 1992.

ROCA, F. DE, y ROUGIE, J.-M., *Précontentieux fiscal*, Eyrolles, París, 1992.

RODRÍGUEZ BEREJO, A., *Introducción al estudio del Derecho Financiero*, IEF-Ministerio de Hacienda, Madrid, 1976.

RODRÍGUEZ BEREJO, A., «El sistema tributario en la Constitución (Los límites del poder tributario en la jurisprudencia del Tribunal Constitucional)», *REDC*, 1992, n.º 36.

RODRÍGUEZ-BEREJO LEÓN, M., *La configuración jurídica del Impuesto sobre actividades económicas*, trabajo inédito, Área de Derecho Financiero y Tributario, Universidad Autónoma de Madrid, 1996.

RODRÍGUEZ, J. F., Subcapitalización, en *El nuevo Impuesto sobre Sociedades*, T. 5, Expansión, Madrid, 1995.

ROMANO, S., *Principii di Diritto Amministrativo Italiano*, 3.ª ed., Società Editrice Libreria, Milán, 1912.

ROMERO HERNÁNDEZ, F., «Los conciertos urbanísticos atípicos», *Revista de Derecho urbanístico*, n.º 95, 1985.

ROSENBERG, L., *Zivilprozessrecht*, C.H.Beck'sche Verlagsbuchhandlung, Munich, 1993.

RÖSSLER, G., «Die tatsächliche Verständigung im Steuerrecht», *DB*, n.º 36, 1985.

RÖSSLER, G., «Tatsächliche Verständigung in Schätzungsfällen», *BB*, n.º 16, 1986.

RÖSSLER, G., «Tatsächliche Verständigung und Rechtsmittelverzicht», *DSiZ*, 1988.

RÖSSLER, G., «Nochmals: Tatsächliche Verständigung», *DB*, 1991.

ROZAS VALDÉS, J. A., «La deficiente eficacia del conflicto», *REDF*, 1994, n.º 84.

RUFÍAN LIZANA, D., «La constitucionalidad de la regulación de las infracciones y sanciones tributarias en la LGT», *REDF*, 1988, n.º 58.

RUGGIERO, R. DE, *Instituciones de Derecho civil*, vol. II, R. Serrano Suñer y J. Santa-Cruz Teijeiro, tr; Instituto Editorial Reus, Madrid, 1931.

RUIZ GARCÍA, J. R., *La liquidación en el ordenamiento tributario*, Cívitas, Madrid, 1987.

RUIZ SERRAMALERA, R., *Derecho civil*, vol. II, Universidad Complutense, Madrid, 1982.

RUPP, H.H., «Zum Anwendungsbereich des verwaltungsrechtlichen Vertrages», *JuS*, 1961.

RUPPEL, A., «Die tatsächliche Verständigung mit dem Finanzamt-Vorteil oder Nachteil?», *DStR*, 1985, n.º 22.

SACHS, M., «Volenti non fit iniuria», *VerwArch*, n.º 76, 1985.

SAINZ DE BUJANDA, F., *Hacienda y Derecho*, T. III, Instituto de Estudios Políticos, Madrid, 1963.

SAINZ DE BUJANDA, F., *Hacienda y Derecho*, T. IV, Instituto de Estudios Políticos, Madrid, 1966.

SAINZ DE BUJANDA, F., dir., *Notas de Derecho financiero*, T. I, vol. 2.º, Universidad Complutense, Madrid, 1976.

SAINZ DE BUJANDA, F., *Notas de Derecho Financiero*, T. I, Vol. 3.º, Ed. Publicaciones Facultad de Derecho, 1975.

SAINZ MORENO, F., *Conceptos jurídicos, interpretación y discrecionalidad administrativa*, Ed.Cívitas, Madrid, 1976.

SAINZ MORENO, F., «Reducción de la discrecionalidad: el interés público como concepto jurídico», *REDA*, n.º 8, 1976.

SAINZ MORENO, F., «Sobre el interés público y la legalidad administrativa», *RAP*, n.º 82, 1977.

SALAS HERNÁNDEZ, J., «El régimen de acción concertada», *RAP*, n.º 56, 1968.

SALTZMAN, M. I., *IRS. Practice and procedure*, WG, Boston, 1981.

SALZWEDEL, J., *Die Grenzen der Zulässigkeit des öffentlich-rechtlichen Vertrages*, Walter de Gruyter, Berlín, 1958.

SANAHUJA, «Consideraciones sobre el contrato de transacción y principales cuestiones que plantea», *RDP*, 1945.

SÁNCHEZ BLANCO, A., «La participación como coadyudante del Estado social y democrático de Derecho», *RAP*, n.º 119, 1989.

SÁNCHEZ MORÓN, M., *La participación del ciudadano en la Administración pública*, CEC, Madrid, 1980.

SÁNCHEZ MORÓN, M., El régimen de los actos y los recursos administrativos en la Ley de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común, en *Ciudadanos y reforma administrativa*, Cátedra «Joaquín Ruiz-Gimenez» de estudios sobre el Defensor del Pueblo, Universidad Carlos III de Madrid, Terceras Jomadas, Getafe, 1994.

SÁNCHEZ MORÓN, M., La apertura del procedimiento administrativo a la negociación con los ciudadanos, en SÁNCHEZ MORÓN, M., y otros, *La apertura del procedimiento administrativo a la negociación con los ciudadanos en la Ley 30/1992 de*



- Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y Procedimiento Administrativo Común*, IVAP, Oñati, 1995.
- SÁNCHEZ MORÓN, M., La terminación convencional de los procedimientos administrativos, en AA.VV., *Convención y arbitraje en el Derecho Tributario*, IEF-Marcial Pons, Madrid, 1996.
- SANZ GADEA, E., *Impuesto sobre Sociedades*, Ed. Estudios Financieros, T. I, 3.ª ed., Madrid, 1991.
- SAURA PACHECO, A., El acta de invitación, en AA.VV., *Régimen de Inspección de la Hacienda Pública*, Gráficas Osca, Madrid, 1948.
- SCHENKE, W.-R., «Der rechtswidrige Verwaltungsvertrag nach dem Verwaltungsverfahrensgesetz», *Jus*, 1977.
- SCHERBZBERG, «Grungfragen des verwaltungsrechtlichen Vertrages», *JuS*, 1992, n.º 3.
- SCHICK, W., *Vergleiche und sonstige Vereinbarungen zwischen Staat und Bürger im Steuerrecht*, C.H.Beck'sche Verlagsbuchhandlung, Munich, 1967.
- SCHIMPF, C., *Der verwaltungsrechtliche Vertrag*, Duncker&Humblot, Berlín, 1982.
- SCHMID, H., «Zur Rechtswirksamkeit von Auskünften, Bescheinigungen und Verträgen im Kommunalabgabenrecht», *KStZ*, 1984.
- SCHMIDT-SALZER, J., «Grundfragen des Vertragsrechts im Zivil-und Verwaltungsrecht», *NJW*, 1971.
- SCHOLLER, H., «Selbstbindung und Selbstbefreiung der Verwaltung», *DVBf*, 1968.
- SCHRAMM, T., «Norminterpretation der Exekutive im Vergleichswege?», *MDR*, 1963.
- SCHRÖDER, J., *Der Prozessvergleich in den verwaltungsgerichtlichen Verfahrensarten*, Duncker&Humblot, Berlín, 1971.
- SCHWARTZ, M. N., y otros, «Working with the APA Process», *Tax Notes International*, 1994, vol. 8, n.º 23.
- SCHWARTZ, M. N., y otros, «Advance Pricing Agreements: Starting the Process», *Tax Notes*, vol. 65, n.º 2, 1994.
- SCHWARTZ, M. N., y otros, «APAs: Successfully Reaching Agreement», *Tax Notes*, vol. 66, n.º 8, 1995.
- SEER, R., Contratos, transacciones y otros acuerdos en Derecho Tributario alemán, M. L. González-Cuellar Serrano, tr., en AA.VV., *Convención y arbitraje en el Derecho Tributario*, IEF-Marcial Pons, Madrid, 1996 (también publicado como «Verträge, Vergleiche und sonstige Verständigungen im deutschen Steuerrecht», *StuW*, n.º 3, 1995).
- SEER, R., *Verständigungen in Steuerverfahren*, «Habilitation» inédita, Universidad de Colonia, 1996.
- SERRANO ANTÓN, F., *La terminación convencional de procedimientos tributarios y otras técnicas transaccionales*, Asociación Española de Asesores Fiscales, Madrid, 1996.
- SERRANO ANTÓN, F., «La terminación convencional de procedimientos tributarios en la experiencia de los Estados Unidos», *CT*, 1996.
- SHAUGHNESSY, S., «Officials Promote APA Program as 'One-Stop Shopping' Success», *Tax Notes*, 1995, vol. 68, n.º 9.
- SIMÓN MATAIX, M., «El arbitraje como técnica de resolución de conflictos de doble imposición consecuencia de precios de transferencia», *Impuestos*, 1996.
- SIZEMONE, L., «Prospects for Advance Pricing Agreements in Europe Rated High», *Tax Notes International*, vol.8, n.º 26, 1994.
- SOBREVALS BELLET, J., «Fundamentos jurídicos de la posible impugnación de las actas con descubrimiento de deuda y conformidad del sujeto pasivo a tenor del ordenamiento tributario vigente», *RDFHP*, 1987, n.º 192.
- SONTHEIMER, J., *Der verwaltungsrechtliche Vertrag im Steuerrecht*, Peter Deubner Verlag, Colonia, 1987.
- SPANNOWSKY, W., *Grenzen des Verwaltungshandelns durch Verträge und Absprachen*, Duncker&Humblot, Berlín, 1994.
- STEIN, «Der Verwaltungsvertrag und die Gesetzmässigkeit der Verwaltung», *AöR*, 86, 1961.
- STEINHOFF, «Der Vergleich im Sozialversicherungsrecht», *JZ*, 1936.
- STELKENS, P., y otros, *Verwaltungsverfahrensgesetz*, C.H.Beck'sche Verlagsbuchhandlung, Munich, 1993.
- STERN, K., «Zur Grundlegung einer Lehre des öffentlich-rechtlichen Vertrages», *VerwArchiv*, 1958.
- STICH, R., «Das Verwaltungshandeln», *JuS*, 1964.
- STOBER, R., y GONZÁLEZ-VARAS, I., «Las actuaciones materiales o técnicas», *Revista de estudios de la Administración local y autonómica*, 1995, n.º 267.
- STRECK, M., y SCHWEDHELM, R., «Tatsächliche Verständigung und paragraph 370 AO», *DStR*, 1986, n.º 21.
- STRECK, M., «Die tatsächliche Verständigung in der Praxis», *StuW*, 4/1993.
- STRECK, M., *Die Steuerfahndung*, 2.ª ed., Dr. Otto Schmidt, Colonia, 1993.
- SZYMCAK, M., «Das aussergerichtliche Rechtsbehelfsverfahren ab 1996», *DB*, n.º 45, 1994.
- TABOAS BENTANACHS, M., Finalización del procedimiento y ejecución forzosa de los actos administrativos, en AA.VV., *Administraciones Públicas y Ciudadanos (Estudio sistemático de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre de RJAPyPAC)*, Ed. Praxis, Barcelona, 1993.
- TEJERIZO LÓPEZ, J. M., «El principio de tutela judicial efectiva y los procedimientos tributarios», *REDF*, 1994, n.º 82.
- TESORO, G., *Principii di diritto tributario*, Macri, Bari, 1938.
- THIEME, W., «Der verfassungswidrige Verwaltungsvertrag», *NJW*, 1974.
- TIPKE, K., *Die Steuerrechtsordnung*, Dr. Otto Schmidt, Colonia, 1993.
- TIPKE, K., y LANG, J., *Steuerrecht*, 14.ª ed., Dr. Otto Schmidt, Colonia, 1994.

- TIPKE, F., y KRUSE, H. W., *Abgabenordnung. Finanzgerichtsordnung. Kommentar zur AO 1977 und FGO*, Otto Schmidt, Colonia, 1996.
- TOMÉ, B., Operaciones vinculadas y subcapitalización, en AA.VV., *Guía del Impuesto sobre Sociedades*, CISS, Bilbao, 1996.
- TORNOS MAS, J., «La relación entre la ley y el reglamento: Reserva legal y remisión normativa. Algunos aspectos conflictivos a la luz de la jurisprudencia constitucional», *RAP*, n.º 100-102, vol.I, 1983.
- TORNOS MAS, J., «El Consell Tributari del Ayuntamiento de Barcelona», *Documentación administrativa*, n.º 220, 1989.
- TORNOS MAS, J., «La situación actual del proceso contencioso-administrativo», *RAP*, n.º 122, 1990.
- TORNOS MAS, J., «Medios complementarios a la resolución jurisdiccional de los conflictos administrativos», *RAP*, 1995, n.º 136.
- TORNOS MAS, J., «El arbitraje en el Derecho administrativo: Posibilidades de esta figura jurídica», *Butlletí Tribunal arbitral de Barcelona*, 1995, n.º 6.
- TORREGROSA I CARNE, M. D., El procedimiento de gestión y la Ley 30/92, en MESTRE, M., coord., *Incidencia en los procedimientos en la Ley 30/92 de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo*, Marcial Pons, Madrid, 1995.
- TOVILLAS MORÁN, J. M., *Estudio del Modelo de Convenio sobre Renta y Patrimonio de la OCDE de 1992*, Marcial Pons, Madrid, 1996.
- TRAYTER, J. M., El arbitraje en el Derecho administrativo tras la Ley de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común: Nuevas perspectivas, en SÁNCHEZ MORÓN, M., y otros, *La apertura del procedimiento administrativo a la negociación con los ciudadanos en la Ley 30/1992 de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y Procedimiento Administrativo Común*, IVAP, Oñati, 1995.
- TREMEUR, H., *La politique publique du contrôle fiscal*, Economica, París, 1992.
- TSCHASCHNIG, *Die Nichtigkeit subordinationsrechtlicher Verträge nach dem VwVfG*, Peter Lang, Frankfurt am Main, 1984.
- TURRO, J., «Tax Administrators Reach Consensus on APA Guidelines», *Tax Notes*, 1994, vol. 65, n.º 7.
- ULE, C. H., *Verwaltungsprozessrecht*, C.H.Beck'sche Verlagsbuchhandlung, Munich, 1971.
- ULE, C. H., y LAUBINGER, H.-W., *Verwaltungsverfahrenrecht*, Carl Heymanns Verlag, Colonia, 1977.
- URTASUN AMANN, R., «Cuestiones prácticas acerca de la tasación pericial contradictoria», *CT*, n.º 72, 1994.
- VALDÉS COSTA, R., «Principio de igualdad de las partes de la relación jurídica tributaria», *REDF*, 1992, n.º 73.
- VELÁZQUEZ CUETO, F. A., «La prueba en el procedimiento de gestión tributaria», *Carta Tributaria. Monografías*, n.º 187, 1993.
- VICENT, F., «Prix de transfer au Canada: Aspects juridiques du programme d'ententes anticipées», *Canadian Tax Journal/Revue Fiscale Canadienne*, 1995, vol. 43.
- VILLAR PALASI, J. L., y VILLAR EZCURRA, J. L., *Principios de Derecho administrativo*, Tomo III, Sección de publicaciones de la Facultad de Derecho de la Universidad Complutense, Madrid, 1983.
- VIRGA, P., Voz Teoria generale del contratto di Diritto pubblico, en *Enciclopedia del Diritto*, IX, Giuffrè Editore, 1961.
- VOGEL, K., Vergleich und Gesetzmässigkeit der Verwaltung im Steuerrecht, en *Handelsrecht und Steuerrecht* (Festschrift für Dr.Dr.h.c.Georg Döllerer), IDW-Verlag GmbH, 1988.
- VOIGHT, K. VON, *Auskünfte, Zusagen und Vereinbarungen im Steuerrecht*, tesis doctoral, Mainz, 1968.
- VON THUR, A., *Derecho civil. Teoría general del Derecho civil alemán*, vol.II1, Ed. Depalma, Buenos Aires, 1947.
- WEDELSTÄDT, A. VON, «Tatsächliche Verständigung», *DB*, n.º 10, 1991.
- WEDELSTÄNDT, A. VON, «Grenspendlergesetz: Änderungen der Abgabenordnung», *DB*, n.º 25, 1994.
- WEISENSEE, C., «Auskunft, Zusage und Vereinbarung im Steuerrecht —Überblick über die gegenwärtige Rechtslage—», *DStZ*, 1964.
- WEISS, F., *Der öffentlich-rechtliche Vertrag im Munsterentwurf einer Verwaltungs-verfahrensgesetz -Bestandsaufnahme und Kritik*, tesis doctoral, Tübingen, 1971.
- WEITEMEYER, K., *Der verwaltungsprozessuale Vergleich*, tesis doctoral, Offenbach am Main, 1966.
- WIESE, T., «Die Bindungswirkung der tatsächlichen Verständigung», *BB*, 1994.
- WITTMANN, R., «Mitwirkungspflicht und Aufklärungspflicht in der AO. Reduktion der Mitwirkungspflicht durch finanzbehördliches Verhalten», *StuW*, 1/1987.
- WRAPPE, S. C., «Advance Pricing Agreements: The IRS Rediscovered Alternative Dispute Resolution», *Tax Notes*, vol. 63, n.º 10, 1994.
- WRAPPE, S. C., «The IRS Expands Use of Alternative Dispute Resolution», *Tax Notes*, vol. 67, n.º 6, 1995.
- XAVIER, A., «Tipicidad y legalidad en el Derecho tributario», *RDFHP*, n.º 120, 1975.
- ZABALA RODRÍGUEZ-FORNO, A., «La tasación pericial contradictoria en el impuesto municipal de plusvalía y en la Contribución Territorial Urbana», *Ciss comunicación*, n.º 51, 1987.
- ZABALA RODRÍGUEZ-FORNO, A., «La intervención de la Hacienda Pública en los procesos concursales», *Tribuna fiscal*, n.º 20, 1992.

- ZABALA RODRÍGUEZ-FORNO, A., «La Ley de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas del Procedimiento Administrativo Común: Primera aproximación», *Tribuna fiscal*, 1993, n.º 29.
- ZORNOZA PÉREZ, J. J., «Significado y funciones de las consultas a la Administración en materia tributaria», *CT*, n.º 50, 1984.
- ZORNOZA PÉREZ, J. J., «Interpretación administrativa y consulta tributaria (Consideraciones sobre la reforma del art.107 de la LGT)», *REDF*, 1985, n.º 47/48.
- ZORNOZA PÉREZ, J. J., «Aspectos constitucionales del régimen de tributación conjunta en el I.R.P.F. (Comentario a la STC 45/1989, de 20 de febrero)», *REDC*, n.º 27, 1989.
- ZORNOZA PÉREZ, J. J., Las consultas a la Administración en la Ley General Tributaria, en AA.VV., *Comentarios a la Ley General Tributaria y Líneas para su Reforma*, vol.II, IEF, Madrid, 1991.
- ZORNOZA PÉREZ, J. J., *El sistema de infracciones y sanciones tributarias (Los principios constitucionales del derecho sancionador)*, Cívitas, Instituto de Derecho Financiero y Tributario, Madrid, 1992.
- ZORNOZA PÉREZ, J. J., ¿Es posible el establecimiento de mecanismos de transacción en el vigente marco jurídico?, en PASTOR, S., y ZORNOZA, J. J., *Disuasión óptima de la evasión fiscal y costes de imposición de las sanciones tributarias*, 1993.
- ZORNOZA PÉREZ, J. J., «Determinación de los precios de transferencia en ausencia de precios de mercado comparables», *CT*, n.º 67, 1993.
- ZORNOZA PÉREZ, J. J., ¿Qué podemos aprender de las experiencias comparadas? Admisibilidad de los convenios, acuerdos y otras técnicas transaccionales en el Derecho tributario español, en AA.VV., *Convención y arbitraje en el Derecho Tributario*, IEF-Marcial Pons, Madrid, 1996 (También publicado en *CT*, 1996, n.º 77)
- ZUTT, J., «Die Bindung der Finanzbehörde an Ergebnisse der Schlussbesprechung», *DB*, 1961, I.